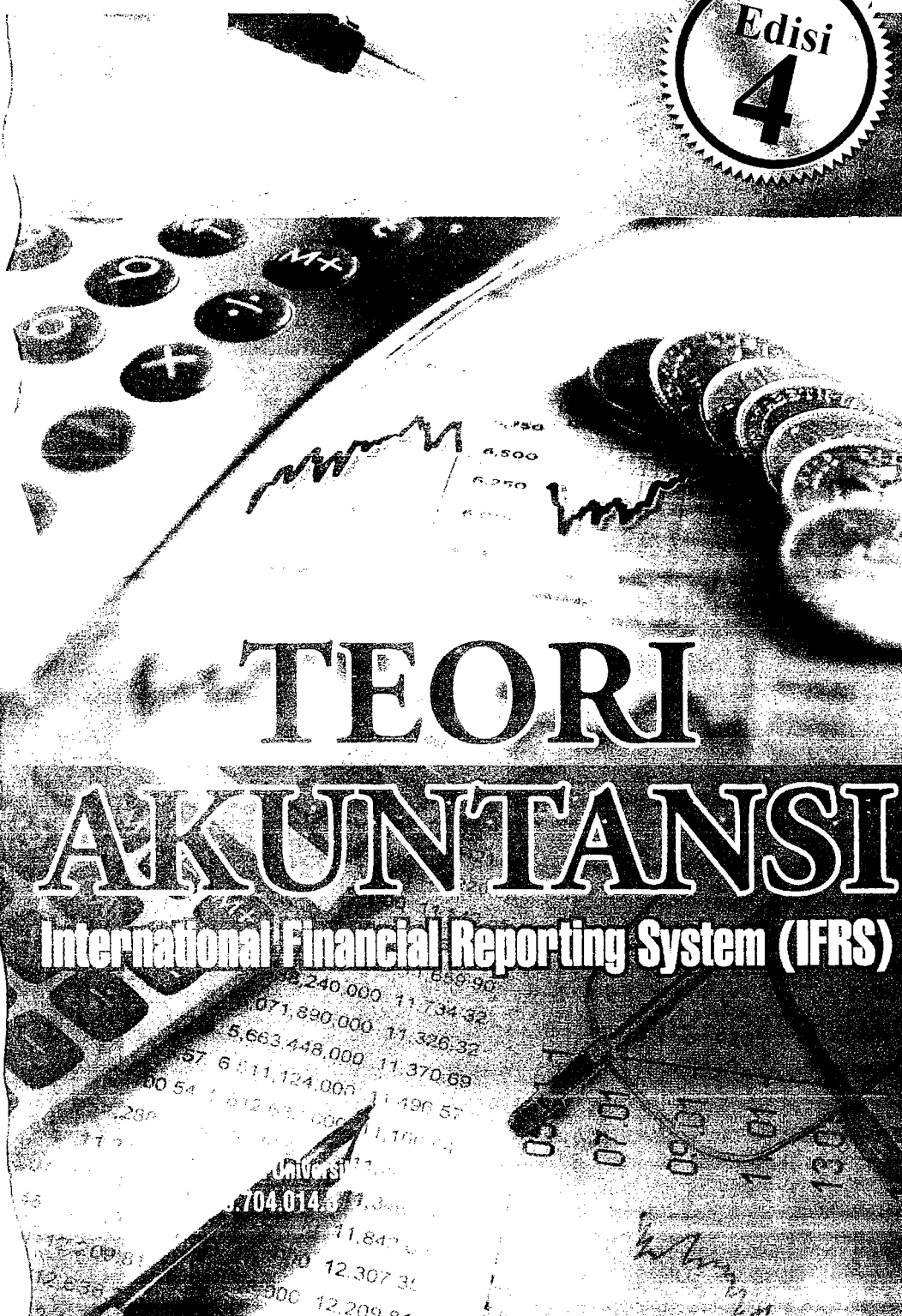


Program S3 Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang

Edisi
4

TEORI AKUNTANSI

International Financial Reporting System (IFRS)



Kutipan Pasal 44**Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta 1987**

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak menumumkan atau memperbanyak suatu ciptaan atau memberi izin untuk itu, dipidana dengan pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 100.000.000,00 (Seratus Juta Rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, menggandakan, atau menjual kepada pihak umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran hak cipta sebagaimana dimaksud ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/denda paling banyak Rp. 50.000.000,00 (Lima Puluh Juta Rupiah)

ISBN : 979.704.014.3

TEORI AKUNTANSI

Edisi 4

Oleh

Prof. Dr. Imam Ghozali, M.Com, Akt

Dr. Anis Chariri, M.Com, Akt

2014 Hak Cipta ada pada Penulis,
dilarang mereproduksi sebagian atau
seluruhnya dalam bentuk apapun
tanpa seizin dari Penulis

Persembahkan

Buat Istri dan Anakku : Lucky dan Alma
(Anis Chariri)

Persembahkan

Buat Istri dan Anakku :
Sulis, Dian, Lina dan Dita
(Imam Ghazali)

KATA PENGANTAR

Puji Syukur Alhamdulillah, akhirnya penulisan Buku berjudul Teori Akuntansi ini dapat diselesaikan meskipun sempat tertunda cukup lama.

Buku Teori Akuntansi ini ditulis dengan maksud untuk membantu mahasiswa dan pihak lain yang ingin mendalami akuntansi keuangan dari sisi konseptual. Buku ini dapat digunakan sebagai buku wajib untuk mahasiswa Program S-1 dan buku acuan / pelengkap untuk mahasiswa Program S-2 bidang Akuntansi.

Buku ini dirancang dengan topik bahasan yang disusun secara sistematis dengan harapan memudahkan pembaca dalam memahami setiap topic bahasan yang dibicarakan. Pada Bab 1 dibahas tentang Filsafat Ilmu Sebagai Dasar Penelitian Akuntansi. Bab ini khusus membahas berbagai pandangan dalam filsafat ilmu yang dapat digunakan dalam penelitian akuntansi. Dengan memahami berbagai bentuk aliran pemikiran, pembaca diharapkan mampu memahami perumusan suatu teori.

Bab 2 membahas teori secara umum. Dengan membaca bab ini pembaca akan memahami berbagai pandangan tentang arti teori, unsur teori dan juga kriteria yang dapat digunakan untuk membuktikan kebenaran suatu teori. Pemahaman tentang teori tersebut diharapkan membantu pembaca dalam memahami perumusan teori akuntansi.

Bab 3 berisi uraian tentang perumusan teori akuntansi. Bab ini membahas secara khusus hubungan antara teori dan praktik akuntansi. Di samping itu, dalam bab ini juga dibahas berbagai pendekatan yang dapat digunakan dalam merumuskan dan mengklarifikasikan teori akuntansi. Perumusan teori akuntansi dapat diklarifikasikan menurut metode penalaran yang digunakan, sistem bahasa yang digunakan dan berdasarkan tujuan perumusan (normative vs positif).

Bab 4 membahas peranan kelembagaan dalam pengembangan akuntansi. Dengan membaca bab ini, pembaca melihat sejarah perkembangan akuntansi terutama berkaitan dengan keterlibatan lembaga / institusi dalam penyusunan standar akuntansi baik di Amerika maupun di Indonesia.

Bab 5 berisi kerangka konseptual yang digunakan sebagai acuan untuk merumuskan standar akuntansi. Bab ini membahas secara khusus proses perumusan kerangka konseptual dan berbagai kritik yang ditujukan pada kerangka konseptual dan proses perumusannya.

Bab 6 berisi uraian tentang standar akuntansi. Pada bab ini akan dibahas hubungan antara standar akuntansi dan generally accepted accounting principles. Di samping itu, bab ini membahas berbagai pendekatan dalam perumusan standar, teori regulasi dan overload standar yang muncul dalam praktik akuntansi.

Bab 7 sampai dengan bab 11 membahas secara konseptual berbagai definisi, pengukuran, pengakuan dan pengungkapan elemen laporan keuangan. Pembahasan disusun secara runtut mulai dari konsep aktiva (Bab 7), Hutang dan Ekuitas (Bab 8), Pendapatan (Bab 9), Biaya (Bab 10), dan Laba (Bab 11).

Bab 12 adalah bab terakhir yang berisi konsep yang berkaitan dengan pengungkapan (disclosure) laporan keuangan. Bab ini membahas dimensi pelaporan keuangan dan jenis informasi yang perlu diungkapkan, serta berbagai cara yang dapat digunakan untuk mengungkapkan laporan keuangan.

Penulis menyadari bahwa buku ini masih memerlukan penyempurnaan, sehingga berbagai kritik dan saran sangat diharapkan dari pembaca demi perbaikan isi buku ini.

Akhirnya penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada penerbit yang bersedia membantu memproduksi dan mengedarkan buku ini. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada dosen Jurusan Akuntansi UNDIP dan Mahasiswa Program Magister Akuntansi UNDIP (angkatan I-III) yang memberikan banyak masukan dalam proses penulisan buku ini.

Semarang, November 2000

Penulis

KATA PENGANTAR EDISI 3

Alhamdulillah, sambutan masyarakat terhadap buku Teori Akuntansi ini sungguh diluar dugaan. Upaya pengembangan buku ini terus kami lakukan sesuai dengan perkembangan praktik akuntansi keuangan. Adanya pergeseran paradigma dalam memandang perusahaan yang tadinya lebih menitikberatkan kepada peningkatan kekayaan perusahaan bagi para pemegang saham (shareholders maximization value) ke peningkatan kekayaan perusahaan bagi para stakeholders (stakeholders maximization value) telah mendorong banyak perusahaan untuk mengungkapkan masalah sosial dan lingkungan di dalam laporan keuangannya.

Pada edisi 3 ini, kami telah melakukan revisi dengan menambahkan dua bab baru yaitu bab 13 dan 14. Bab 13 berisi pengertian pengungkapan kepada siapa dan informasi apa saja yang harus diungkapkan. Bab 14 membahas perkembangan pengungkapan sosial dan lingkungan serta teori-teori yang mendasarinya.

Dengan tambahan dua bab baru ini diharapkan akan memperkaya pembahasan teori akuntansi keuangan sesuai dengan perkembangan praktik yang ada. Akhirnya penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada penerbit yang bersedia membantu mencetak dan mengedarkan buku ini.

Semarang, Juni 2007

Prof. Dr. Imam Ghozali, M.Com, Akt
Dr. Anis Chariri, M.Com, Akt
ghozali_imam@yahoo.com

KATA PENGANTAR

EDISI 4

Fenomena globalisasi telah mendorong harmonisasi standar akuntansi didunia. Banyak Negara yang standar akuntansinya telah mengdopsi International Accountng Standard (IAS) atau yang lebih dikenal sekarang dengan International Financial Reporting System (IFRS). Tak terkecuali standar akuntansi Indonesia telah mengadopsi IFRS.

Buku ini pada awalnya menekankan pada Teori Akuntansi Indonesia dan Amerika Serikat, dengan diadopsinya IFRS, maka seluruh bab telah direvisi dengan menambahkan pandangan IFRS terhadap teori akuntansi.

Dengan tambahan IFRS diharapkan akan memperkaya pembahasan teori akuntansi keuangan sesuai dengan perkembangan praktek yang ada didunia. Akhirnya penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada penerbit yang bersedia membantu mencetak dan mengedarkan buku ini.

Semarang, Agustus 2014

Prof. Drs. H. Imam Ghozali, M.Com, Ph.d, CA, Ak
Anis Chariri, SE, M.Com, Ph.D, CA, Ak
Imam_ghozali@undip.ac.id

DAFTAR ISI

BAB 1 : FILSAFAT SEBAGAI DASAR METODOLOGI PENELITIAN AKUNTANSI	1
1. Pergeseran Arah Penelitian	3
2. Kalsifikasi Metodologi Penelitian ..	4
A. Interpretive	9
B. Radical Humanis dan Strukturalis	9
3. Pendekatan Mainstream atau Positivis	10
A. Induktivisme	11
B. Falsifikasionisme (Falsificationism)	13
4. Teori Sebagai Struktur	15
A. Riset Program Imre Lakatos	15
B. Paradigma dan Revolusi Thomas Kuhn	16
5. Filsafat Ilmu dan Perkembangan Akuntansi	17
BAB 2 : PENGENALAN TEORI	23
1. Berbagai Pandangan Terhadap Akuntansi	25
2. Apakah yang Dimaksud Dengan Teori ?	28
3. Perumusan Teori	29
A. Teori Sebagai Bahasa	30
B. Teori Sebagai Penalaran	33
C. Teori Sebagai Justifikasi	35
D. Teori Sebagai Penjelasan dan Prediksi	35
4. Pengujian Terhadap Teori	36
BAB 3 : PERUMUSAN TEORI AKUNTANSI	49
1. Teori dan Praktik Akuntansi	51
2. Klasifikasi Perumusan Teori Akuntansi	57
A. Klasifikasi Teori Akuntansi Menurut Metode Penalaran	57
B. Klasifikasi Berdasarkan Sistem Bahasa	61
C. Klasifikasi Berdasarkan Tujuan	66
BAB 4 : ASPEK KELEMBAGAAN DALAM PENGEMBANGAN AKUNTANSI	81
1. Penyusunan Standar Akuntansi di Amerika	84
2. Periode Pembentukan 1930-1946	84
3. Komite Prosedur Akuntansi Akuntansi 1936-1946	85
4. Periode Setelah Perang 1946- 1959	86
5. Periode Berakhirnya Cap	87

6. Periode Modern 1959-2002	87
7. Periode Setelah Skandal Akuntansi (2002-Sekarang)	91
8. Standar Akuntansi Global	94
A. The Iasc Foundation	95
B. The Internationa Accounting Standard Board	96
C. International Financial Reporting Interpretations Committee..	97
D. The Standard Advisory Council	97
BAB 5 : AKUNTANSI DI INDONESIA	103
1. Sejarah Perkembangan Akuntansi di Indonesia	106
2. Kerangka Institutional dan Legislatif	110
3. Pelaporan Keuangan dan Persyaratan Pengungkapan	113
4. Kualitas Pelaporan Keuangan dan Transparansi	115
5. Perkembangan Organisasi Profesi Akuntansi	116
6. Stuktur Organisasi IAI	119
7. Standar Akuntansi di Indonesia	122
8. Penyusunan Standar Akuntansi di Indonesia	125
A. Periode Sebelum Kongres VIII	127
B. Periode Setelah Kongres VIII	128
9. Adopsi Internatioanal Financial Reporting Standards (IFRS)	129
BAB 6 : KERANGKA KONSEPTUAL	159
1. Pengertian Kerangka Konseptual	162
2. Mengapa Kerangka Konseptual Diperlukan ?	163
3. Perumusan Kerangka Konseptual	166
A. Level Pertama: Tujuan Pelaporan Keuangan	169
B. Level Kedua: Karakteristik Kualitatif dan Elemen Laporan Keuangan	171
C. Level Tiga: Postulat	180
4. Kerangka Konseptual Indonesia	186
A. Tujuan dan Ruang Lingkup	186
B. Tujuan dan Pemakai Laporan Keuangan	187
C. Asumsi Dasar	188
D. Karakteristik Kualitatif dan Kendala Informasi	189
E. Elemen Laporan Keuangan	190
F. Pengakuan dan Pengukuran	190
5. Kritik Terhadap Kerangka Konseptual	192
A. Pendekatan Ilmiah	192
B. Nilai Profesional	198
6. Mampukah Kerangka Konseptual Menyelesaikan Semua Masalah ?	204

7. Kerangka Konseptual Ifrs	207
A. Relevance	209
B. Faithful Representation	209
C. Enhancing Qualitative Characteristics	210
D. Constraint Of Qualitative Characteristics	211
E. Elemen Laporan Keuangan Menurut Ifrs	212
F. Aktiva (Assets)	212
G. Hutang (Liabilities)	212
H. Ekuitas (Equaty)	212
I. Pendapatan (Revenues)	212
J. Biaya (Expenses)	212
K. Pengakuan Elemen Laporan Keuangan	213
BAB 7 : STANDAR AKUNTANSI	217
1. Prinsip Akuntansi Berterima Umum	220
2. Standar Akuntansi	223
A. Pengertian	223
B. Arti Penting Standar Akuntansi	224
3. Pendekatan Dalam Penentuan Standar	227
A. Pendekatan Pasar Bebas	228
B. Pendekatan Regulasi	229
4. Teori Regulasi	231
A. Bentuk Teori Regulasi	231
B. Siapa yang Harus Mengatur ?.....	232
5. "Overload" Standar Akuntansi	234
A. Pengaruh "Overload" Standar Akuntansi	236
B. Solusi Terhadap Masalah "Overload" Standar	237
6. Pengembangan Standar Akuntansi Internasional	237
A. Due Process	238
B. Discussion Paper	239
C. Exposure Draft	239
D. Standar Akuntansi Baru	239
BAB 8 : KONSEP AKTIVA	243
1. Karakteristik Aktiva	245
2. Konsep Penilaian	251
A. Tujuan Penilaian	251
B. Dasar Penilaian	251
3. Pengakuan Aktiva	257
4. Masalah-masalah Khusus	260
A. Beban Tanggahan (Deferred Charges)	260

B. Kapitalisasi Bunga	262
C. Pengeluaran Kapital/ Untuk Aktiva (Capital Expenditure)	265
D. Aktiva Donasi/Sumbangan	266
E. Transaksi Aktiva Non Moneter	266
5. Aktiva Menurut Ifrs	267
A. Pengakuan (Recognition) Dan Menarik Kembali Pengakuan (Derecognition) Aktiva	269
B. Derecognition (Menarik Kembali Pengakuan)	271
C. Pengukuran Aktiva	271
D. Cost Based	271
E. Current Market Prices Termasuk Fair Value	272
F. Pengukuran Dasar Aliran Kas Lainnya	273

BAB 9 : KONSEP HUTANG DAN EKUITAS 277

1. Karakteristik Hutang	279
2. Terjadinya Hutang	282
A. Keadaan Yang Dapat Menimbulkan Hutang	282
B. Unconditional Right of Offset	285
3. Pengukuran Hutang	287
4. Penyelesaian Hutang	288
A. In-Substance Defeseance	289
B. Kredit Tangguhan (Deferred Credit)	291
C. Hutang dan Rugi Kontinjensi	291
5. Konsep Ekuitas	292
A. Teori Ekuitas	294
B. Posisi FASB	302
6. Laporan Nilai Tambah (Value Added) sebagai Pelengkap Laporan Keuangan	302
7. Hutang Dan Ekuitas Menurut Ifrs	311
A. Hutang	311
B. Substansi Hak Kontrak Dan Kewajiban Kontrak	313
C. Executory Contracts Dan Forward Contracts Lainnya ...	313
D. Pengakuan Hutang	314
E. Pengukuran Hutang	315
F. Ekuitas	315
G. Akuntansi Nilai Wajar (Fair Value)	315

BAB 10 : KONSEP PENDAPATAN (REVENUE) 321

1. Karakteristik Pendapatan	323
A. Pengertian Pendapatan	324
B. Pendapatan dan Untung (Gains)	327

2. Pengukuran Pendapatan	329
3. Pembentukan dan Realisasi Pendapatan	330
A. Pembentukan Pendapatan (Earning Process)	330
B. Realisasi Pendapatan	331
4. Pengakuan Pendapatan	332
5. Pendapatan Menurut Ifrs	343
A. Penjualan Barang	343
B. Penyediaan Jasa	343
C. Pengakuan Pendapatan Saat Produksi	344
BAB 11 : BIAYA (EXPENSES)	347
1. Karakteristik Biaya	349
A. Pengertian Biaya	350
B. Biaya dan Rugi (Losses)	352
2. Pengukuran dan Pengakuan Biaya	353
A. Pengukuran Biaya	353
B. Pengakuan Biaya	353
3. Konsep Penandingan (Matching)	355
A. Hubungan Sebab Akibat	357
B. Alokasi Sistematis dan Rasional	362
C. Pembebanan Segera (Immediate Recognition)	363
4. Kritik Terhadap Konsep Penandingan	364
A. Bukti Yang Obyektif	364
B. Evaluasi Terhadap Konsep Matching	366
BAB 12 : KONSEP LABA (INCOME)	373
1. Karakteristik Laba	375
A. Pengertian Laba	375
B. Keunggulan dan Kelemahan Laba Akuntansi	377
C. Tujuan Pelaporan Laba	379
2. Pengukuran dan Pengakuan Laba	380
A. Pendekatan Transaksi	381
B. Pendekatan Kegiatan	381
C. Pendekatan Mempertahankan Kemakmuran (Capital Maintenance Concept)	382
3. Elemen Laba	393
A. Konsep Laba Periode (Earnings)	393
B. Laba Komprehensif (Comprehensive Income)	393
4. Elemen Non-operasional	395
A. Extraordinary Items	396
B. Penghentian Segmen Bisnis	397

C. Perubahan Akuntansi	397
D. Penyesuaian Periode Sebelumnya	398
5. Income Smooting	400

BAB 13 : PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN 405

1. Pengertian dan Jenis Pengungkapan	407
2. Kepada Siapa Informasi Diungkapkan ?	409
3. Informasi Yang Harus Diungkapkan	411
A. Pengungkapan Data Kuantitatif	414
B. Pengungkapan Informasi Kuantitatif	417
1. Ketidakpastian (Contingencies)	418
2. Pengungkapan Kebijakan Akuntansi	419
3. Perubahan Akuntansi	420
4. Pengungkapan Mandatory (Wajib) dan Voluntary (Sukalrela)..	423
5. Metode Pengungkapan	424

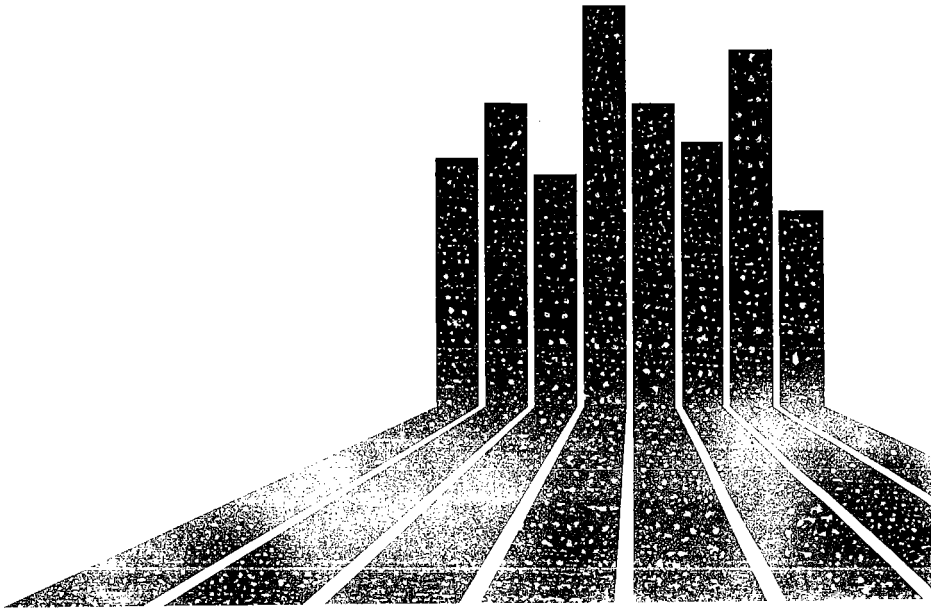
**BAB 14 : PENGUNGKAPAN SOSIAL DAN LINGKUNGAN :
PERSPEKTIF TEORITIS 427**

1. Perkembangan Social and Environmental Disclosure	429
A. Lingkup Pengungkapan Sosial dan Lingkungan	430
B. Alasan Pengungkapan Sosial dan Lingkungan	434
2. Teori yang Melandasi	436
A. Decision-Usefulness	436
B. Economic-Based Theory	436
C. Political Economy Theory	437
D. Stakeholder Theory	439
E. Legitimacy	441



Bab 1

Filsafat Sebagai Dasar Metodologi Penelitian Akuntansi



Bab 1

Filsafat Sebagai Dasar Metodologi Penelitian Akuntansi

Perkembangan penelitian dibidang akuntansi telah mengalami kemajuan yang sangat pesat. Hal ini dapat dilihat dari beberapa artikel yang muncul di beberapa jurnal ilmiah akuntansi seperti *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Accounting, Organization*. Artikel-artikel hasil penelitian yang muncul di jurnal-jurnal tersebut menggunakan berbagai variasi pendekatan yang berbeda satu sama lain. Nampaknya ada pergeseran cukup tajam dari pendekatan klasikal atau sering disebut dengan *mainstream approach* atau positivisme ke pendekatan yang lebih radikal yaitu dengan meminjam berbagai metodologi ilmu pengetahuan sosial yang lain. Pendekatan yang kedua ini sering disebut dengan pendekatan alternatif. Bab ini akan mencoba menjelaskan dasar filosofi masing-masing pendekatan yang telah diuraikan diatas. Dengan memahami dasar filosofinya kita akan menjadi jelas kelebihan dan kekurangan masing-masing pendekatan tadi.

1. PERGESERAN ARAH PENELITIAN

Pendekatan klasikal yang lebih menitikberatkan pada pemikiran normative mengalami kejayaannya pada tahun 1990-an. Dalam tahun 1970-an terjadi

pergeseran pendekatan dalam penelitian akuntansi. Alasan yang mendasari pergeseran ini adalah bahwa pendekatan normatif yang telah berjaya selama satu dekade tidak dapat menghasilkan teori akuntansi yang siap dipakai di dalam praktik sehari-hari. Desain sistem akuntansi yang dihasilkan dari penelitian normatif dalam kenyataannya tidak dipakai dalam praktik. Sebagai akibatnya muncul anjuran untuk memahami secara deskriptif berfungsinya sistem akuntansi di dalam praktik nyata. Harapannya dengan pemahaman dari praktik langsung akan muncul desain system akuntansi yang lebih berarti.

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

Pendekatan normatif maupun positif hingga saat ini masih mendominasi dalam penelitian akuntansi. Artikel-artikel yang terbit di jurnal *The Accounting Review* maupun *Journal of Accounting Research*, *Journal of Business Research* hamper semuanya menggunakan pendekatan *mainstream* dengan ciri khas menggunakan model matematis dan pengujian hipotesis. Walaupun pendekatan *mainstream* masih mendominasi penelitian manajemen dan akuntansi hingga saat ini, sejak tahun 1980-an telah muncul usaha-usaha baru untuk menggoyang pendekatan *mainstream*. Sebagai gantinya, mereka meminjam metodologi dari ilmu-ilmu sosial yang lain seperti filsafat, sosiologi, antropologi untuk memahami akuntansi.

2. KLASIFIKASI METODOLOGI PENELITIAN

Untuk memuadahkan memahami dasar filosofi pendekatan penelitian akuntansi, akan digunakan kerangka pengelompokan yang dikembangkan oleh Burrell dan Morgan (1979) yang mereview dan mengelompokkan penelitian dalam bidang ilmu organisasi menurut teori yang melandasi dan anggapan-anggapan

filosofinya. Pengelompokan ini akan dipakai untuk mengelompokkan dan mereview penelitian-penelitian yang berhubungan dengan aspek-aspek sosial dan organisasi manajemen dan akuntansi.

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

Ontologi ialah cabang metafisika mengenai realitas yang berusaha mengungkapkan ciri-ciri segala yang ada, baik ciri-ciri yang universal, maupun yang khas. Jadi landasan ontologis suatu pengetahuan mengacu kepada apa yang digarap dalam penelaahannya; dengan kata lain, apa yang hendak diketahui melalui kegiatan penelaahan itu.

Epistemologi ialah cabang filsafat yang menyelidiki secara kritis hakekat, landasan, batas-batas, dan patokan kesahihan (validitas) pengetahuan. Ia lebih mendasar dari pada metodologi. Karena itu asumsi-asumsi epistemologis suatu bentuk pengetahuan, tercermin pada metodologi yang diterapkan dalam pengembangan pengetahuan tersebut. Landasan epistemologis menentukan cara-cara yang dipakai untuk memperoleh dan memvalidasi pengetahuan.

Aksiologi ialah telaah tentang nilai-nilai, sedangkan teologi telaah tentang tujuan pemanfaatan pengetahuan. Landasan *aksiologi/teologis* mengacu kepada nilai-nilai yang dipegang dalam menentukan prioritas bidang penelitian, dan menerapkan serta memanfaatkan pengetahuan.

Ontologi berhubungan dengan sifat dari realitas. Pada satu sisi *social world* dan strukturnya dapat dipandang memiliki keberadaan secara empiris dan konkret diluar serta terpisah dari individu yang ingin mempelajarinya. Pada sisi yang lain, keberadaan suatu realitas merupakan produk dari kesadaran *individual - social world* terdiri dari konsep dan label-label yang diciptakan oleh manusia untuk membantu memahami realitas.

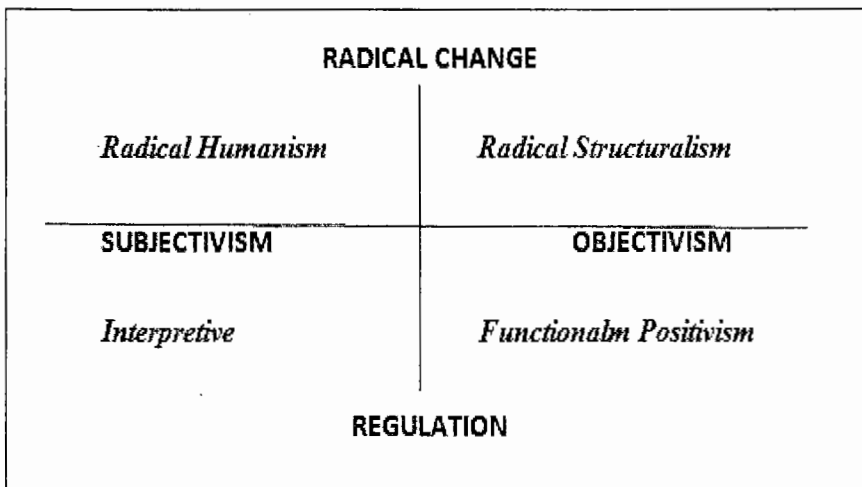
Epistemologi berhubungan dengan sifat dari ilmu pengetahuan - apa bentuknya dan bagaimana mendapatkannya serta menyebarkannya. Pada satu sisi ilmu pengetahuan dianggap dapat diperoleh lewat observasi dan disusun secara sepotong-sepotong. Pada satu sisi ekstrim yang lain, ilmu pengetahuan dapat dikaitkan dengan unsure subyektif dan bersifat *personal - social world*, yang hanya dapat dipahami dengan cara pertama-

tama mendapatkan ilmu pengetahuan dari subyek yang sedang diinvestigasi.

Anggapan tentang sifat manusia menunjuk pada hubungan antara manusia dengan lingkungannya. Perilaku manusia dan pengalaman-pengalamannya ditentukan dan dibatasi oleh lingkungannya. Pada sisi yang lain, manusia dapat dipandang memiliki otonomi dan kebebasan, dan mampu menciptakan lingkungan yang dikehendaknya.

Beberapa anggapan di atas memiliki pengaruh langsung terhadap metodologi yang ingin dipilih. Jika *social world* diperlakukan seperti dunia fisik atau dunia natural, maka metode-metode dari ilmu alam dapat digunakan untuk menjelaskan dan meramalkan pola dan keteraturan masyarakat. Analisis statistik sering digunakan untuk menguji hipotesis dan menganalisis data yang dikumpulkan dengan kuesioner dan survey. Sebaliknya jika kita menitikberatkan pada pengalaman subyektif individu dan penciptaan *social world*, maka metode yang dipilih adalah metode yang bisa mengamati secara langsung *individual's inner world*. Sebagai contoh *participant observation*, interview secara mendalam.

Tampilan 1.1
Kerangka Klasifikasi Metodologi Penelitian Manajemen dan Akuntansi



Oleh Burell dan Morgan (1979) anggapan tentang sifat ilmu pengetahuan ini dikelompokkan menjadi dimensi obyektif-subyektif. Pada sisi obyektif menitikberatkan pada sifat objektif dari realitas, ilmu pengetahuan dan perilaku manusia. Sedang pada sisi yang lain menitikberatkan pada sifat subyektif dari realitas, ilmu pengetahuan dan perilaku manusia.

Pada dimensi yang lain, ada dua alternatif pendekatan terhadap keberadaan masyarakat. Pertama berkaitan dengan keteraturan, order dan stabilitas yang digunakan untuk menjelaskan mengapa masyarakat cenderung untuk selalu dalam kebersamaan. Kedua, lebih menitikberatkan pada pembagian mendasar dari kepentingan, konflik dan ketidakadilan distribusi kekuasaan yang pada gilirannya menimbulkan perubahan radikal. Kedua dimensi yang independen ini digabung membentuk kerangka klasifikasi metodologi penelitian manajemen dan akuntansi: fungsional atau positivis, interpretive, radikal humanism, dan radikal strukturalis seperti terlihat dalam tampilan 1.1 .

Pendekatan mainstream masuk dalam kelompok ini. Pendekatan mainstream mempercayai adanya realitas fisik yang obyektif dan terlepas dari manusia. Apa yang ada "diluar sana" (obyek) dianggap independen dari subyek yang ingin mengetahuinya, dan ilmu pengetahuan diperoleh apabila subyek menemukan realitas obyektif ini. Oleh karena perbedaan obyek-subyek ini, individu atau peneliti manajemen dan akuntansi tidak menciptakan realitas di sekelilingnya.

Manusia tidak dipandang sebagai pencipta realitas sosial mereka. Manusia dianalisis sebagai kesatuan yang secara pasif digambarkan dengan cara yang obyektif. Pandangan seperti ini tercermin dari hasil penelitian akuntansi seperti *contingency theory of management accounting* (Govindarajan, 1984; Hayes, 1997; Khandwalla, 1972), *information-processing mechanism* (Libby, 1975), *efficient capital market research* (Ball and Brown, 1968) dan *agency theory* (Baiman, 1982). Semua teori ini muncul dalam rangka usaha untuk menemukan realitas obyektif.

Anggapan adanya obyek yang terpisah dari subyek membawa konsekuensi adanya perbedaan antara observasi dan teori yang digunakan untuk menggambarkan realitas empiris. Ada observasi terhadap dunia nyata yang terpisah dari teori, dan observasi tersebut digunakan untuk menguji validitas ilmiah dari teori. Di dalam filsafat, pengujian empiris ini dinyatakan dalam dua cara (Chua, 1986):

-
- Dalam pandangan aliran positivis ada teori dan seperangkat pernyataan hasil observasi independen yang digunakan untuk membenarkan atau memverifikasi kebenaran teori.
 - Dalam pandangan *Popperian* karena pernyataan hasil observasi merupakan teori *dependent* dan *fallible*, maka teori-teori ilmiah tidak dapat dibuktikan kebenarannya tetapi memungkinkan untuk ditolak (*falsified*).

Walaupun terdapat dua cara dalam pengujian empiris yaitu apakah teori itu “*verified*” atau “*falsified*”, tampaknya para peneliti manajemen dan akuntansi menggunakan cara pertama yaitu dengan metode *hypothetico-deductive* untuk menjelaskan ilmiah tidaknya suatu penelitian. Suatu penjelasan dikatakan ilmiah apabila memenuhi tiga komponen. *Pertama*, harus memasukkan satu atau lebih prinsip-prinsip umum atau hukum. *Kedua*, harus ada pra-kondisi yang biasanya diwujudkan dalam bentuk pernyataan-pernyataan hasil observasi. *Ketiga*, harus ada satu pernyataan yang menggambarkan sesuatu yang sedang dijelaskan. *Hypothetico-deductive* dapat dijelaskan sbb:

- Premis I (Hukum Universal)* : Suatu lingkungan yang kompetitif selalu mengakibatkan penggunaan lebih dari satu jenis *management accounting control*.
- Premis II (Pra Kondisi)* : Perusahaan A menghadapi lingkungan yang kompetitif.
- Konklusi (Explanandum)* : Perusahaan A menggunakan lebih dari satu jenis *management accounting control*.

Pendekatan mainstream juga beranggapan bahwa keberadaan masyarakat selalu dapat dikendalikan. Misalnya, adanya konflik tujuan antara prinsipal dan agen dalam teori *agency* dan konflik diantara departemen fungsional, semuanya diakui oleh pendekatan *mainstream* dan hal ini dianggap bisa dikendalikan oleh manajemen. Adalah tugas menejer untuk menghindari munculnya konflik-konflik ini melalui desain sistem pengendalian manajemen yang tepat seperti anggaran dan biaya standar. Adanya konflik dipandang sebagai perilaku *dysfunctional* dalam hubungannya dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. Pendekatan *mainstream* menganggap bahwa organisasi dan pasar bebas (*free market*) memiliki kecenderungan untuk mencapai kestabilan masyarakat.

A. Interpretive

Pendekatan interpretive berasal dari filsafat Jerman yang menitikberatkan pada peranan bahasa, interpretasi, dan pemahaman didalam ilmu sosial. Pendekatan ini memfokuskan pada sifat subyektif dari *social world* dan berusaha memahaminya dari kerangka berpikir obyek yang sedang dipelajarinya. Jadi fokusnya pada arti individu dan persepsi manusia pada realitas bukan pada realitas independen yang berada diluar mereka. Manusia secara terus menerus menciptakan realitas sosial mereka dalam rangka berinteraksi dengan yang lain (Schutz, 1967). Tujuan pendekatan interpretive tidak lain adalah menganalisis realitas sosial semacam ini dan bagaimana realitas sosial tersebut terbentuk.

Metodologi penelitian yang berdasar pada desain eksperimental dan *statistical surveys* yang memperlakukan *social world* adalah obyektif dan terukur sehingga tidak sesuai dengan dasar filosofi pendekatan interpretive. Metode kualitatif lebih cocok untuk pendekatan *interpretive*. Manfaat hasil-hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti *mainstream accounting* terhadap praktek dunia usaha telah banyak dipertanyakan oleh beberapa akademisi. Bahkan komite "schism" dari *the American Accounting Association* pada tahun 1977-1978 meragukan apakah para akademis dan praktisi akuntansi benar-benar memahami artikel-artikel yang dipublikasikan di *Journal of Accounting Research* dan *The Accounting Review*. Penelitian yang dilakukan oleh Bourne et al. (1983) menunjukkan bahwa para peneliti akuntansi hanya tahu sedikit tentang akuntansi dalam praktek nyata, bagaimana interaksinya dengan proses organisasi yang lain, dan bagaimana kontribusinya terhadap efektivitas organisasi.

Atas dasar alasan inilah muncul permintaan akan penggunaan pendekatan *interpretive* dalam melakukan penelitian dengan memberi tekanan pada persepsi dan penjelasan yang berikan oleh partisipan. Harapannya akan didapatkan pemahaman akuntansi yang lebih baik. Disamping itu dengan munculnya *research questions* dari proses penelitian diharapkan masalah yang diteliti dapat didekati secara nyata.

B. Radical Humanis Dan Strukturalis

Dibandingkan dengan pendekatan fungsional dan *intepretive*, pendekatan *radical* memandang masyarakat terdiri dari elemen-elemen yang saling bertentangan satu sama lain dan diatur oleh sistem kekuasaan yang pada gilirannya menimbulkan ketidakadilan dan keterasingan (*alienation*) dalam segala aspek kehidupan. Pendekatan

ini berhubungan dengan pengembangan pemahaman akan dunia sosial dan ekonomi (*social and economic world*) dan juga membentuk kritik terhadap *status quo*. Dengan menerima ideologi yang dominan dan tidak mempertanyakan hakekat dasar dari kapitalisme, pendekatan fungsional dan *interpretive* dipandang mempertahankan dan melegitimasi tatanan sosial, ekonomi dan politik yang ada saat ini. Oleh sebab itu teori akuntansi tradisional dipandang menerima kerangka acuan manajerial dan mendukung *status quo* (Cooper, 1983; Tinker et al. 1982).

Tema sentral dari pendekatan radikal adalah sifat dan prinsip organisasi suatu masyarakat secara keseluruhan tercermin dan terbentuk oleh setiap aspek dari masyarakat itu. Radikal Strukturalis memfokuskan pada konflik mendasar sebagai produk hubungan antara struktur industri dan ekonomi, seperti *surplus value*, hubungan kelas, struktur pengendalian. Sementara itu Radikal Humanis menitikberatkan pada kesadaran individu, keterasingan manusia, dan bagaimana kedua hal ini didominasi oleh pengaruh ideologi. Perbedaan antara radikal strukturalis dan humanis terletak pada dimensi obyektif-subyektif. Radikal strukturalis memperlakukan *social world* sebagai obyek eksternal dan memiliki hubungan yang terpisah dari manusia tertentu, sementara itu radikal humanis memfokuskan pada persepsi individu dan interpretasi-interpretasinya.

3. PENDEKATAN MAINSTREAM ATAU POSITIVIS

Dominasi pendekatan positivisme sampai saat ini tidak dapat dilepaskan dari perkembangan filsafat ilmu sejak abad 17 dengan munculnya pertentangan antara rasionalisme dan empirisme. Kaum rasionalis menegaskan bahwa dengan menggunakan prosedur tertentu dari akal manusia kita dapat menemukan pengetahuan dalam arti yang paling ketat, yaitu pengetahuan yang dalam arti apapun tak mungkin salah. Pengetahuan yang pasti secara mutlak tidak dapat ditemukan hanya dengan pengalaman inderawi dan itu harus dicari dalam alam pikiran (*in the realm of the mind*).

Sebagai reaksi teori rasionalis timbul teori empiris. John Locke, Berkeley dan David Hume berharap menemukan suatu basis untuk pengetahuan kita dari pengalaman inderawi, tetapi mereka menemukan bahwa pengalaman inderawi menghasilkan informasi tentang dunia jauh kurang daripada yang mereka harapkan (dikutip oleh Alson Taryadi, 1991). Hume lebih jauh menyatakan bahwa pandangan kita mengenai apa yang terjadi disekitar kita semata-mata

diakibatkan oleh konstitusi psikologis yang aneh dari makhluk manusia. Apa yang menurut anggapan kita merupakan pengetahuan tidak lain hanyalah suatu cara mengatur pengalaman yang tersodor kepada kita.

Pandangan Hume telah mengilhami dua macam perkembangan. Pertama, penyempurnaan teori empiris. Kedua, usaha mencari suatu cara untuk memodifikasi kesimpulan-kesimpulan agar dapat mengembangkan suatu teori kompromi yaitu menerima tuntutan kaum empiris dan mencoba menyelamatkan beberapa unsur dari teori rasionalis. Golongan filsuf yang berusaha menggabungkan empirisme dengan rasionalisme adalah apa yang sering disebut Positivisme. Ada dua epistemologi kaum positivis yang selalu dikaitkan dengan metodologi penelitian akuntansi yaitu *Logical Empiricism/ Logical Positivism* dan *Falsificationism* yang selanjutnya dikembangkan lagi menjadi teori sebagai suatu struktur oleh Thomas Kuhn dan Imre Lakatos, dan Anarki Epistemologi menurut Paul Feyerabend.

A. Induktivisme

Menurut Chalmers (1991) selama tahun 1920-an positivisme telah berkembang menjadi filsafat ilmu dalam bentuk positivisme logis (*logical positivism*). Kelompok ini dikembangkan oleh Lingkaran Vienna (*Vienna Circle*) yang merupakan kelompok ilmuwan dan filosof yang dipimpin oleh Moritz Schlick. *Logical positivism* menerima doktrin utama "*verification theory of meaning*" yang dikembangkan oleh Wittgenstein. Teori verifikasi menyatakan bahwa pernyataan atau proposisi memiliki arti hanya jika mereka dapat diverifikasi secara empiris. Kriteria ini digunakan untuk membedakan antara pernyataan *scientific (meaningful)* dan pernyataan metafisis (*meaningless*).

Wujud interpretasi induktif, *logical positivism* menganggap bahwa hipotesis harus dibuktikan (*confirmed*) dengan penelitian. Atas dasar pendekatan ini, teori dikembangkan berdasarkan suatu masalah yang harus dipecahkan. Setelah masalah ditentukan, masalah tersebut dinyatakan dalam bentuk hipotesis, yaitu pernyataan yang menunjukkan antara dua fenomena/variabel atau lebih. Apabila hipotesis telah dirumuskan, peneliti akan membuktikan kebenaran hipotesis tersebut. Metode pembuktiannya adalah dengan cara membandingkan hipotesis tersebut dengan hasil observasi yang dilakukan di dunia nyata. Jika hasil pengamatan di dunia nyata sesuai dengan hipotesis, maka hipotesis tersebut terbukti kebenarannya sehingga terbentuk suatu teori.

Proses pengambilan kesimpulan umum (*universal*) yang didasarkan pada hasil observasi dinamakan induksi. Pemakaian induksi untuk membuat suatu kesimpulan umum dapat diterima kebenarannya jika kondisi tertentu dipenuhi. Kondisi tersebut adalah (Chalmers, 1978):

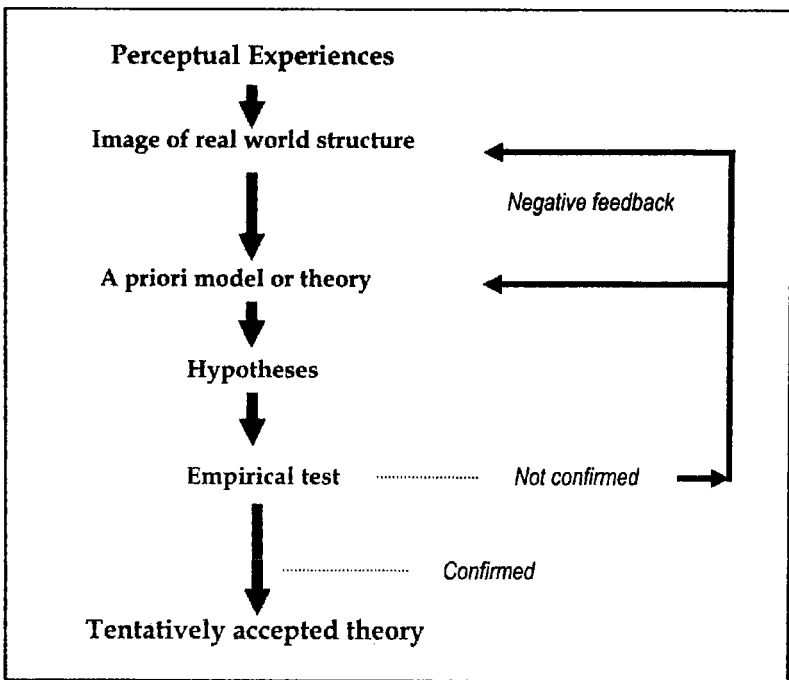
- Jumlah observasi banyak
- Observasi harus diulang pada kondisi yang luas (berbeda-beda)
- Hasil observasi tidak ada yang bertentangan dengan teori universal yang dihasilkan

Apabila kondisi tersebut tidak dipenuhi, maka kesimpulan yang dihasilkan menjadi tidak valid.

Dalam perkembangannya, *logical positivism* mengalami masalah induksi. Menurut *logical positivism* suatu pernyataan *scientific* dinyatakan benar jika meraka dapat dibuktikan secara empiris - padahal tidak ada jumlah tes empiris yang pasti (jumlah observasi harus seberapa banyak) akan menjamin kebenaran suatu pernyataan universal. Oleh sebab itu inferensi induktif tidak dapat dibenarkan hanya atas dasar logika.

Untuk mengatasi masalah *logical positivism*, Carnap mengembangkan *positivism* yang lebih moderat dan sering disebut dengan Empirisme Logis. Pandangan ini mendominasi pemikiran selama 20 tahun dan mengalami penurunan dalam tahun 1960-an walaupun pengaruhnya masih sangat kuat sampai saat ini. Carnap mengganti konsep verifikasi dengan konfirmasi yang makin meningkat secara gradual. Menurut Carnap jika verifikasi berarti "*complete and definitive establishment of truth*", maka pernyataan universal atau teori tidak akan pernah dapat diverifikasi, tetapi mungkin dapat dikonfirmasi melalui keberhasilan tes-tes empiris. Proses ini dapat dilihat pada tampilan 1.2.

Tampilan 1.2
Langkah Konfirmasi Teori

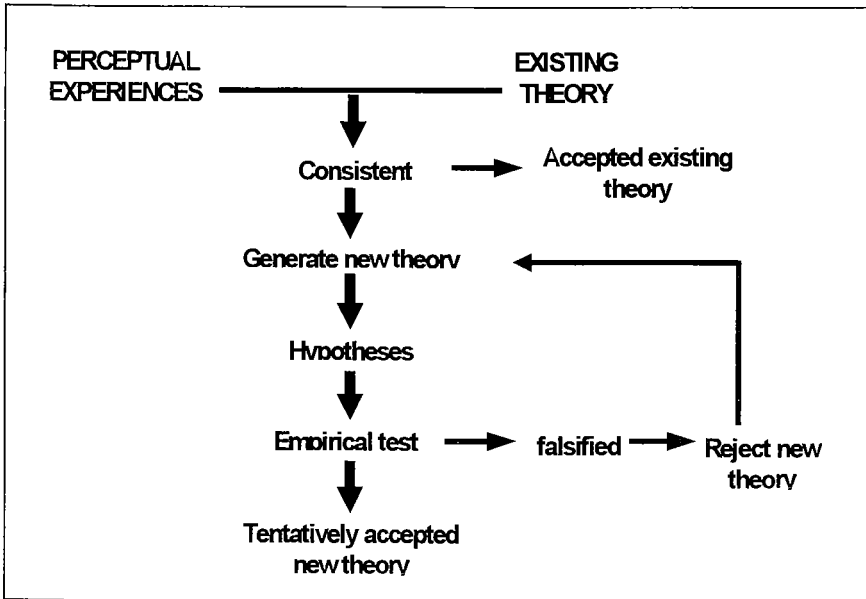


Empirisme logis memiliki ciri menggunakan metode statistik induktif dan pandangan ini beranggapan bahwa ilmu berawal dari observasi, dan teori pada akhirnya dibenarkan lewat akumulasi observasi yang memberikan dukungan pada konklusi. Seperti halnya Positivisme Logis, Empirisme Logis juga menghadapi masalah yaitu: *Pertama*, observasi selalu berkaitan dengan kesalahan pengukuran dan *Kedua*, bahwa suatu teori tergantung dari observasi dan observasi selalu diinterpretasikan dalam konteks pengetahuan sebelumnya

B. Falsifikasionisme (Falsificationism)

Pendekatan falsifikasi dikembangkan oleh Karl Popper, yang tidak puas dengan pendekatan induktif. Menurut Popper, tujuan penelitian ilmiah adalah untuk membuktikan kesalahan (*falsify*) hipotesis, bukannya membuktikan kebenaran hipotesis tersebut. Oleh karena itulah pendekatan ini dinamakan falsifikasionisme. Untuk mengatasi masalah yang dihadapi Empirisme Logis, Karl Popper menawarkan metode alternatif untuk menjustifikasi suatu teori.

Tampilan 1.3
Langkah Pengujian Falsifikasionisme



Popper menerima kenyataan bahwa observasi selalu diawali oleh suatu sistem yang diharapkan. Proses ilmu pengetahuan berawal dari observasi yang berbenturan dengan teori yang ada atau prakonsepsi (*preconception*). Jika hal ini terjadi, maka kita dihadapkan pada masalah ilmu pengetahuan. Teori kemudian diajukan untuk memecahkan masalah ini dan hipotesis diuji secara empiris yang tujuannya untuk menolak hipotesis. Jika peramalan teori itu disalahkan (*falsify*), maka teori tersebut ditolak. Teori yang tahan uji dari falsifikasi dikatakan bahwa teori itu kuat dan diterima sementara sebagai teori yang benar. Proses ini secara jelas dapat dilihat pada tampilan 1.3

Dengan kata lain, teori menurut pendekatan ini adalah hipotesis yang belum dibuktikan kesalahannya. Teori bukanlah sesuatu yang benar atau faktual, tetapi sesuatu yang belum terbukti salah. Jika suatu teori diterima, maka teori tersebut harus menyajikan hipotesis yang mungkin dapat dibuktikan kesalahannya. Dengan kata lain, hipotesis yang tidak dapat dibuktikan salah dengan cara observasi, maka akan dihasilkan teori yang tidak valid. Menurut Falsifikasionisme ilmu berkembang secara pendugaan (*conjecture*) dan penolakan (*refutation*) atau secara *trial and error*. Tujuan ilmu adalah memecahkan masalah.

Pemecahan masalah tadi diwujudkan dalam teori yang mungkin akan disalahkan secara empiris. Teori yang bertahan dan tidak dapat disalahkan akan diterima secara tentative untuk memecahkan masalah.

4. TEORI SEBAGAI STRUKTUR

Apabila diamati secara empiris bahwa perkembangan suatu teori ternyata sangat kompleks dan rumit dan tidak sesederhana yang digambarkan oleh pandangan kaum induktifis dan falsifikasionis. Dengan hanya memusatkan perhatian pada hubungan antara teori dengan keterangan observasi, mereka gagal memperhitungkan kompleksitas yang terdapat dalam teori ilmiah. Baik penekanan kaum induktifis yang menarik teori secara induktif dari hasil observasi, maupun cara kaum falsifikasionis yang melakukan dugaan dan falsifikasi, tidak mampu mengkarakterisasi dengan memadai asal mula dan pertumbuhan teori-teori yang kompleks secara realistis. Perumusan yang lebih layak seyogyanya memandang teori sebagai suatu struktur yang utuh. Dua orang filosof yang mengajukan teori sebagai suatu struktur adalah Imre Lakatos (1974) dengan teorinya Riset Program dan Thomas Kuhn (1972) dengan teorinya yang sangat terkenal Paradigma dan Revolusi.

A. Riset Program Imre Lakatos

Konsep Lakatos tentang "*research programme*" beralih dari teori tunggal. Teori dipandang sebagai sebuah struktur yang terdiri dari asumsi-asumsi dasar, dan seperangkat hipotesis tambahan (*auxiliary hypotheses*) yang khusus didesain untuk melindungi inti teori dari falsifikasi (penolakan). Struktur seperti ini memberikan arahan riset kedepan. Dengan teorinya ini Lakatos percaya bahwa dia menawarkan "*a new rational reconstruction of science*". Dia percaya bahwa perkembangan suatu ilmu tidak dapat dinilai oleh teori yang terisolasi, tetapi oleh berbagai teori. Teori riset program menurut Lakatos akan terdiri dari : *hard core* dan *negative heuristic, a protective belt of auxiliary hypotheses, positive heuristic*, dan elemen-elemen yang menunjukkan perkembangan atau kemunduran suatu program.

1) *Hard Core* dan *Negative Heuristic*

Hard core merupakan komponen inti dari riset program yang berisi asumsi-asumsi dasar dari riset program. Asumsi-asumsi ini berisi definisi karakteristik dari program dari berupa hipotesis teoritis

secara umum sebagai dasar pengembangan program. Asumsi ini harus diterima untuk melaksanakan riset program dan asumsi ini tidak dapat ditolak atau difalsifikasi. Kesepakatan oleh anggota riset program untuk tidak mempertanyakan *hard core* ini disebut "*negative heuristic*". *Hard core* tidak boleh ditolak atau dimodifikasi selama pengembangan program tersebut berlangsung.

2) *Protective Belt of Auxiliary Hypotheses*

Hard core dari riset program tidak dapat difalsifikasi dan dilindungi pula oleh "*negative heuristic*" mereka juga dikelilingi oleh seperangkat asumsi tambahan yang oleh Lakatos disebut "*protective belt of auxiliary hypotheses*". Hipotesis tambahan inilah yang perlu mengalami penyesuaian-penyesuaian untuk melindungi *hard core*.

3) *Positive Heuristic*

Berlawanan dengan "*negative heuristic*", "*positive heuristic*" merupakan bagian dari riset program yang memberikan arahan bagaimana ilmuwan bekerja di sekeliling *protective belt of auxiliary hypotheses*. "*Positive heuristic*" mendefinisikan masalah, pembentukan hipotesis tambahan, dan melihat anomali.

4) Perkembangan dan Kemunduran Riset Program

Lakatos juga menetapkan cara untuk menilai apakah suatu program mengalami perkembangan atau kemunduran. Suatu riset program dianggap ilmiah dan berkembang berdasarkan dua kondisi. *Pertama*, harus memiliki tingkat koherensi untuk memetakan program bagi riset masa datang. *Kedua*, dengan arahan "*positive heuristic*", riset program tadi harus mampu menemukan fenomena baru. Jika suatu riset program tidak memenuhi kedua kriteria tadi, maka riset program tersebut dianggap mengalami kemunduran.

B. Paradigma Dan Revolusi Thomas Kuhn

Sepereti halnya Lakatos, Thomas Kuhn (1972) menyadari bahwa pandangan tradisional tentang ilmu, apakah induktivis atau falsifikasionis, semuanya tidak mampu bertahan dalam sejarah. Sejak itu teori Kuhn tentang ilmu kemudian dikembangkan sebagai usaha untuk menjadikan teori tentang ilmu lebih cocok dengan situasi sejarah sebagaimana ia melihatnya. Satu segi utama dari teorinya adalah penekanannya pada sifat revolusioner dari suatu kemajuan ilmiah - revolusi yang membuang suatu struktur teori dan menggantinya

dengan yang lain - dan bertentangan dengan yang semula. Segi penting lainnya dari teori Kuhn adalah peranan penting yang dimainkan oleh sifat-sifat sosiologis masyarakat ilmiah.

Kuhn mengatakan bahwa kemajuan pengetahuan bukan merupakan hasil evolusi (seperti yang ada pada induktivisme dan falsifikasionisme). Kemajuan pengetahuan merupakan hasil revolusi. Teori dapat diganti dengan teori lain yang tidak cocok dengan teori tersebut. Kemajuan pengetahuan merupakan kemajuan yang berakhir terbuka (*open-ended progress*). Artinya sebuah akhir yang selalu terbuka untuk diperbaiki atau dikembangkan lebih lanjut. Proses ini dimulai dari *pre-science*, diikuti *normal science*, krisis, revolusi, *new normal science*, krisis baru dan seterusnya.

5. FILSAFAT ILMU DAN PERKEMBANGAN AKUNTANSI

Walaupun filsafat ilmu awalnya digunakan didalam ilmu alam, tetapi saat ini telah dipinjam untuk menjelaskan disiplin ilmu lain. Akuntansi misalnya telah menggunakan metode *scientific* didalam proyek riset. Juga ada usaha menggunakan filsafat ilmu untuk menggambarkan akuntansi. Paradigam Kuhn telah digunakan oleh Wells (1976) dan SATT (1977) untuk menjelaskan perkembangan akuntansi saat ini. Belkaoui (1981, 1985) menggunakannya untuk menggambarkan akuntansi sebagai *multi-paradigm science*. SATT (1977), p.42, Footnote 2) juga mengakui selain pandangan Kuhn, perpektif lain seperti Lakatos dapat digunakan

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

Falsifikasi Popper juga sering disinggung dalam metodologi penelitian akuntansi, meskipun sangat sulit untuk membuktikan bahwa interpretasi ini dapat diterima dalam akuntansi. Falsifikasi Popper dalam penelitian akuntansi mungkin dapat dilihat dalam bentuk

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

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

- a) akumulasi anomali (*pre-science*)
- b) periode krisis
- c) perkembangan dan perdebatan alternatif ide.
- d) identifikasi alternatif dari berbagai pandangan
- e) paradigma baru yang dominan

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

Ada juga bukti yang mendukung pendekatan *research programmes* yang dikemukakan Lakatos. Riset akuntansi yang selama ini dilakukan, cenderung menggunakan model yang berbeda-beda dan model tersebut dapat saling menggantikan. Model inilah yang diinterpretasikan sebagai *research programme*-nya Lakatos. Beberapa

kasus menunjukkan bahwa *research programmes* dihasilkan kembali dan kemudian dibatalkan oleh peneliti, misalnya riset yang berkaitan dengan *income smoothing hypothesis*, akuntansi sumber daya manusia, akuntansi pertanggungjawabn sosial, dan riset tentang hubungan antara variabel akuntansi dengan harga saham yang didasarkan pada *efficient market hypothesis*.

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

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

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

- a) cara terbaik untuk mengimplementasikan akuntansi sumber daya manusia
- b) bagaimana sumber daya manusia dinilai
- c) cost untuk mengumpulkan informasi sumber daya manusia
- d) manfaat penyajian informasi sumber daya manusia dalam laporan keuangan, dan lain-lain.

Dari berbagai pandangan di atas jelas bahwa dalam perkembangannya akuntansi dapat ditinjau dari berbagai pendekatan dan melibatkan filsafat ilmu yang selama ini sering digunakan dalam ilmu alam.

Referensi

- Alfons Taryadi. 1991. *Epistemologi Pemecahan Masalah: Menurut Karl Popper*. PT Gramedia Jakarta.
- American Accounting Association, *Committee Report Vol. 1977-8*. Report of the Schism Committee.
- American Accounting Association . 1977. *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)*. Florida. AAA
- Baiman, S. 1982. Agency Research in Managerial Accounting: Survey. *Journal of Accounting Literature*. Spring: 154-210.
- Ball, R.J. and P. Brown. 1968. An empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*. Autumn: 159-178.
- Ball, R.J., R.G Walker and G.P. Whittred, 1979, "Audit Qualification and Share Price", *Abacus*, June
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Belkaoui, A. 1985. *Accounting Theory*. New York, Harcourt Brace Jovanovich
- Bourne et al. 1982. Reflections on Research and Practice in Management Accounting. *Conference Paper*. Brusell.
- Burrell, G. and Morgan, G. 1979. *Sociological Paradigm and Organisational Analysis*. Heineman. London.
- Caplan, E, H., 1972, "Accounting Research as an Information Source for Theory Construction", in R. R. Sterling (ed.), *Research Methodology in Accounting*, Lawrence, Kansas: Scholar Book Co.
- Chalmers. AF. 1991. *What is This Thing Called Science?* University of Queensland Press.
- Chua, W.F. 1986. Radical Development in Accounting Thought. *The Accounting Review*. Vol. 61. No 4: 601-32.
- Cooper, D.J. 1983. Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Research. *Accounting, Organization and Society*. 8, 2/3 :269-86.

-
- Danos, P., 1977, "A Revolution in Accounting Though?" A Comment", *Accounting Review*, July, p. 746-747
- Flamholtz, D., 1979, "The Structure of Scientific Revolution and Its Implication for Development of Accounting Policy", in E. N. Coffman (ed.), *The Academy of Accounting Historian, Working Paper Series Vol. 2*, The Academy of Accounting Historians.
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable. *Accounting, Organization, and Society*. 2:125-135.
- Hayes, D.C. 1977. The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review*. January:22-39.
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, 1992, *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*, 2nd ed., Melbourne: Longman Cheshire Pty Limited
- Hendriksen, E.S., 1982, *Accounting Theory*, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Hines, R.D., 1988, "Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research", *Accounting Review*, October
- Jensen, M.C. 1976. *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting*. Stanford University Press:11-19.
- Kam, V., 1992, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons.
- Khandwalla, P.N. 1972. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research*. Autumn:275-285.
- Kuhn, TS. 1970. *The Structure of Scientific Revolution*. Chicago, University of Chicago Press.
- Lakatos, I. 1970. Falsification and the Methodology of Scientific Research Programme. In I Lakatos, and Musgrave (Eds), *Criticism and The Growth of Knowledge*. Cambridge Univesity Press.
-

-
- Libby, R. 1975. The use of Simulated Decision Makers in Information Evaluation. *The Accounting Review*. July: 475-489.
- Mathews, M.R., and M.H.B. Perera, 1993, *Accounting Theory and Development*, Victoria: Nelson.
- Most, K, S., 1977, *Accounting Theory*, Columbus: Grid Inc.,
- Purdy, C.R., J.M Smith and J. Gray, 1969, "The Visibility of Auditor's Disclosure of Deviance from APB Opinion: an Empirical Test", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, p. 1-12
- Schutz, A. 1967. *The Phenomenology of the Social World*. Northwestern University Press.
- Wells, M.C. 1976. "A Revolution in Accounting Thought?" *The Accounting Review*, July.



Bab 2

Pengenalan Teori





Bab 2

Pengenalan Teori

Apabila kita belajar teori akuntansi mungkin kita akan ditanya berbagai pertanyaan baik yang berkaitan dengan masalah-masalah praktik, politik maupun sosial. Misalnya, yang berkaitan dengan praktik adalah: apakah yang dimaksud dengan pendapatan? Mengapa pendapatan diukur? Bagaimana aktiva dan hutang dinilai dalam neraca? Masalah yang berkaitan dengan aktivitas politik dan sosial misalnya: Mengapa akuntan dan manajer tetap mendukung penggunaan akuntansi cost historis dan cenderung mengabaikan pengaruh inflasi terhadap laporan keuangan? Mengapa perusahaan berupaya mengeluarkan biaya untuk melobi badan yang berwenang mengeluarkan standar akuntansi? Apakah kerangka konseptual berpengaruh terhadap praktik akuntansi? Berkaitan dengan masalah tersebut pada bab ini akan dibahas segala sesuatu yang berkaitan dengan teori sebagai landasan untuk memahami teori akuntansi.

1. BERBAGAI PANDANGAN TERHADAP AKUNTANSI

Akuntan sering dihadapkan pada berbagai masalah yang menyangkut transaksi yang memerlukan interpretasi atau analisis khusus seperti analisis ekonomi, sosial, hukum, statistik dan politik. Misalnya, dalam

akuntansi terdapat karakteristik kualitatif dari informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, yaitu obyektif. Namun demikian, tidak ada ukuran yang pasti terhadap kualitas tersebut, karena memang akuntansi bukan bersifat matematis yang memiliki obyektifitas mutlak. Celakanya, dalam akuntansi banyak terdapat perbedaan konsep yang diajukan oleh para teoritis yang sering bersifat tidak saling menguntungkan. Dengan kata lain banyak ahli akuntansi yang “setuju untuk tidak setuju” dalam berbagai hal, misalnya dalam hal penilaian aktiva dan hutang.

Oleh karena itu tidak mengherankan bila sampai sekarang banyak terdapat interpretasi yang berbeda terhadap teori dan praktik akuntansi. Beberapa interpretasi tersebut adalah sebagai berikut.

Akuntansi sebagai catatan historis

Teori ini menganggap akuntansi sebagai kegiatan pencatatan transaksi suatu perusahaan. Hal ini didasarkan pada anggapan konservatisme, obyektivitas, konsistensi dan observasi tindakan akuntan di masa lampau. Teori ini didasarkan juga pada standar akuntansi yang dihasilkan oleh badan yang berwenang.

Akuntansi sebagai bahasa

Meskipun akuntansi tidak diajarkan dalam kelas bahasa, secara teoritis, akuntansi sering dianggap sebagai bahasa karena manajemen harus mengkomunikasikan informasi yang diolahnya kepada pihak lain, seperti pemegang saham.

Akuntansi sebagai politik antar perusahaan

Teori ini menyatakan bahwa sistem akuntansi merefleksikan dan mendukung nilai-nilai dan kebutuhan kelompok tertentu, dan informasi akuntansi dirancang dan digunakan sebagai sumber untuk membuat kebijakan perusahaan, khususnya dalam proses pengambilan keputusan. Misalnya, perusahaan menggunakan anggaran dan laporan eksternal sebagai dasar kebijakan perusahaan. Hal ini digunakan oleh manajemen untuk menunjukkan bahwa divisi tertentu bekerja lebih efisien dibanding yang lainnya. Penggunaan laporan tersebut pada akhirnya dimaksudkan untuk menentukan kebijakan alokasi sumber-sumber ekonomi dalam perusahaan.

Penentuan standar akuntansi adalah proses politik

Atas dasar teori ini, manajer seringkali melobi pembuat standar akuntansi dengan maksud agar standar akuntansi yang dihasilkan

dapat melayani dan menguntungkan kebutuhan mereka. Manajemen umumnya akan melobi agar standar yang dihasilkan dapat meningkatkan kompensasi manajemen, mengurangi beban pajak, dan mengurangi biaya pembukuan. Dengan demikian standar akuntansi merupakan hasil dari proses politik bukan efisiensi teknis.

Akuntansi sebagai mitologi

Teori ini menganggap sistem akuntansi sebagai sumber-sumber yang bersifat sosial untuk mempertahankan mitos rasionalisasi. Dengan demikian akuntansi akan digunakan sebagai alat untuk kepentingan justifikasi, rasionalisasi dan legitimasi keputusan yang akhirnya melayani kepentingan individu lainnya.

Akuntansi sebagai informasi komunikasi dan keputusan

Teori ini memandang akuntansi sebagai sesuatu yang berorientasi tindakan, seperti mengkomunikasikan pengaruh inflasi terhadap kebutuhan para pemakai, dan pengaruh inflasi terhadap perilaku manajer dan investor dalam mengambil keputusan ekonomi.

Akuntansi sebagai barang ekonomi

Teori ini menganggap akuntansi sebagai seperangkat informasi yang memiliki unsur biaya dan manfaat. Dikeluarkannya Standar akuntansi akan menimbulkan biaya tertentu dalam perusahaan, regulasi menentukan siapa yang menanggung biaya tersebut dan menikmati manfaatnya.

Akuntansi sebagai komoditi sosial

Atas dasar teori ini akuntansi dipandang mempengaruhi kesejahteraan atau kemakmuran kelompok tertentu dalam masyarakat. Angka-angka yang dihasilkan akuntansi akan mempengaruhi investor dalam menginvestasikan dananya dalam masyarakat. Angka-angka tersebut pada akhirnya akan mempengaruhi perkembangan perusahaan, kesejahteraan karyawan dan masyarakat serta membantu pelaksanaan kebijakan-kebijakan pemerintah.

Akuntansi sebagai ideologi dan eksploitasi

Akuntansi merupakan ideologi dari masyarakat kapitalis yang menjembatani pemakaian teknik-teknik tertentu untuk mengeksploitasi kekayaan demi kepentingan kelompok elit tertentu atas beban kerugian pada masyarakat luas dan karyawan.

Akuntansi sebagai klub sosial

Teori ini menganggap prinsip-prinsip, standar, dan masyarakat akuntansi muncul untuk mempromosikan kepentingan kelompok tertentu dan tujuan-tujuan akuntan. Kelompok tersebut menciptakan budaya profesional dan meningkatkan monopoli terhadap pengetahuan profesional. Profesi akuntan akan terus membangun kesan yang baik dari masyarakat akan kompetensi profesi mereka.

Apabila dikaji, jelas bahwa teori-teori di atas menghasilkan interpretasi yang berbeda dan kadang bertentangan terhadap arti penting akuntansi dan bagaimana prinsip akuntansi seharusnya dikembangkan. Untuk melihat relevansi dari masing-masing interpretasi tersebut, di bawah ini akan dibahas dasar-dasar teori sebagai acuan untuk membahas teori akuntansi.

2. APA YANG DIMAKSUD TEORI?

Teori dapat dirumuskan dengan mudah apabila teori dilihat sebagai struktur bahasa berdasarkan elemen yang membentuk teori tersebut. Atas dasar pemahaman seperti ini, teori dapat dirumuskan dengan menggunakan berbagai pendekatan sesuai dengan sudut pandang yang digunakan.

Istilah teori sering digunakan secara berbeda. Teori seringkali dinamakan dengan hipotesis atau proposisi. Proposisi adalah kalimat indikatif (pernyataan tentang konsep) yang memiliki nilai kebenaran jika dikaitkan dengan fenomena (misalnya, benar, salah, mungkin benar dan lain-lain). Jika proposisi dikaitkan dengan pengujian empiris, maka proposisi tersebut disebut hipotesis. Proposisi menurut jenisnya terdiri dari dua macam yaitu proposisi *a priori* dan proposisi *a posteriori*.

Proposisi *a priori* adalah pernyataan yang nilai kebenarannya dapat ditentukan dengan penalaran murni atau dengan menganalisis dari kata-kata yang digunakan (misalnya: $2 + 2 = 4$; segitiga memiliki 3 sisi). Proposisi ini sering disebut proposisi analitik yang sering digunakan dalam matematika.

Proposisi *a posteriori* adalah pernyataan yang nilai kebenarannya hanya dapat ditentukan setelah diketahui adanya realitas di alam nyata. Misalnya; lampu lalu lintas menyala merah berarti berhenti. Proposisi ini sering disebut proposisi sintetik/empirik dan sering digunakan sebagai dasar penyusunan teori di bidang ilmu pengetahuan empirik, seperti fisika.

Bentuk yang paling sederhana dari teori adalah pernyataan terhadap suatu keyakinan yang dinyatakan dalam bahasa. Salah satu definisi dari teori adalah sistem deduktif yang menyatakan berkurangnya unsur generalisasi. Braithwaite (1968, hal. 22) menyatakan:

Teori ilmiah merupakan sistem deduktif dimana konsekuensi yang diobservasi secara logis mengikuti hubungan antara fakta yang diobservasi dengan seperangkat hipotesis dari sistem tersebut. Oleh karena itu, studi mengenai *scientific theory* merupakan studi tentang sistem deduktif yang digunakan dalam teori tersebut.

Definisi yang lain, diajukan oleh Popper (1968) yang lebih menekankan pada sifat empiris dari teori dibandingkan komponen logika yang dikemukakan oleh Braithwaite:

Teori adalah area yang digunakan untuk menangkap apa yang kita namakan "dunia", untuk merasionalkan, dan menjelaskannya (p. 59).

Atas dasar definisi tersebut, teori dapat dikatakan sebagai argumen logis, sedang pernyataan terhadap keyakinan baik berupa penjelasan, prediksi atau preskripsi, merupakan suatu hipotesis. Teori semacam itu terdiri dari seperangkat premis atau pernyataan yang dihubungkan secara logis untuk menghasilkan suatu hipotesis.

3. PERUMUSAN TEORI

Pembentukan suatu teori umumnya berawal dari fenomena yang terjadi dalam kehidupan manusia. Fenomena tersebut menimbulkan suatu pertanyaan yang membutuhkan jawaban. Jawaban tersebut terletak pada bidang yang sering disebut dengan *epistemologi*, atau studi tentang penciptaan suatu pengetahuan.

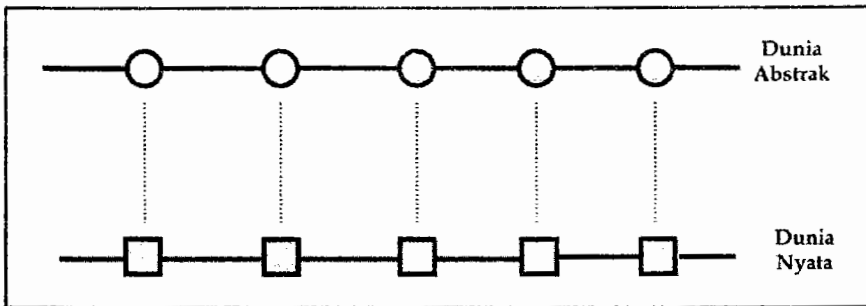
Akuntansi mungkin dapat dipandang sebagai "*social science*", proses pengukuran dan masalah teknis. Oleh karena itu dalam mereview suatu teori ilmiah (*scientific theory*), kita perlu menguji asumsi yang dibuat dengan menggunakan metode ilmiah dan sudut pandang yang lain. Masalah utamanya terletak pada metode yang digunakan apakah metode ilmiah (*scientific*) atau metode alamiah (*naturalistic/interactive*). Pendekatan ilmiah lebih bersifat terstruktur dan terencana dalam hal perancangan risetnya, dimana masalah, hipotesis dan teknik penelitiannya dinyatakan secara jelas.

Sebaliknya, metode alamiah menolak penggunaan prosedur yang terstruktur. Teori mungkin akan dihasilkan oleh peneliti tidak terkenal dan pasif. Peneliti tersebut mungkin tidak memiliki konsep-konsep sebelumnya terhadap masalah dan bentuk penelitian yang akan dihasilkan. Teori atas dasar pendekatan ini dengan sendirinya ditemukan tanpa melalui penelitian yang ditentukan sebelumnya.

A. Teori Sebagai Bahasa

Teori harus diekspresikan dalam bentuk bahasa baik yang bersifat verbal atau matematis. Pengembangan teori itu sendiri biasanya berasal dari abstraksi dunia tidak nyata (imajinatif), yaitu yang terdapat dalam alam pikiran manusia. Namun, agar abstraksi tersebut bermanfaat, teori akhirnya harus dihubungkan atau diwujudkan dalam dunia nyata. Unsur teori dapat dilihat pada Tampilan 2.2.

Tampilan 2.2
Unsur Teori



Sumber: Margenau (1966)

Teori dapat dinyatakan dalam bentuk kata atau tanda (simbol). Studi tentang simbol, dalam filsafat pengetahuan, dikenal dengan istilah *semiology*. Secara garis besar *semiology* terdiri dari tiga bagian, yang dapat dikatakan sebagai unsur teori, yaitu: *Sintaktik*, *Semantik*, dan *Pragmatik*

1. Sintaktik

Sintaktik adalah studi tentang tata bahasa atau hubungan antara simbol dengan simbol. Pertanyaan utama dalam unsur ini adalah *apakah kata-kata atau simbol digunakan secara konsisten dan logis?* Sintaktik atau hubungan logis (seperti yang digambarkan dalam Tampilan 2.2 sebagai

garis lurus) menghubungkan konsep-konsep dasar (diwujudkan dengan simbol lingkaran). Hubungan kelogisan dalam sintaktik berkaitan dengan aturan bahasa yang digunakan. Contohnya, bila teori diwujudkan dalam bahasa Indonesia, maka hubungan tersebut mengacu pada aturan atau pedoman tata bahasa. Apabila diwujudkan dalam bentuk matematika, hubungan tersebut mengacu pada aturan yang digunakan dalam matematika.

Unsur sintaktik dapat dianalisis dengan menggunakan metodologi analitik yang didasarkan pada *Silogisme*, yang memiliki seperangkat pernyataan dan konklusi.

Contoh 1:

Pernyataan 1: <i>Jika</i> semua elektron memiliki unsur magnetis
Pernyataan 2: <i>Dan</i> partikel X tidak memiliki unsur magnetis
Konklusi : <i>Maka</i> partikel X bukan suatu elektron

Silogisme tersebut membentuk proposisi analitik. Dalam hubungan ini, untuk membuktikan kebenaran proposisi tersebut, arti sebenarnya dari 'elektron' tidak perlu diketahui. Yang perlu diperhatikan adalah bahwa sintaktik berhubungan dengan *aliran logika*, bukan keakuratan proposisi argumen dari dunia nyata. Oleh sebab itu, evaluasi sintaktis terhadap suatu teori melibatkan evaluasi validitas (logika) suatu argumen yang membentuk teori tersebut. Jika suatu argumen adalah valid, maka pernyataannya adalah benar, dan konklusinya pasti benar. Sebaliknya logika akan tetap valid meskipun pernyataannya atau konklusinya tidak benar.

Contoh 2

Pernyataan 1 : Semua rekening yang berkaitan dengan aktiva adalah bersaldo debit
Pernyataan 2 : Akumulasi depresiasi berkaitan dengan aktiva
Konklusi : Akumulasi depresiasi memiliki saldo debit

Dari contoh di atas terlihat bahwa konklusi atau hipotesis yang menyatakan bahwa akumulasi depresiasi bersaldo debit jelas salah. Namun demikian, logikanya (hubungan sintaktik) adalah valid karena jika kedua pernyataan tersebut benar, otomatis konklusinya juga akan benar.

2. Semantik

Semantik menunjukkan makna atau hubungan antara kata, tanda atau simbol dengan obyek yang ada di dunia nyata. Pertanyaan yang berkaitan dengan unsur semantik adalah: *"apakah arti dari setiap kata atau simbol yang digunakan dalam teori?"* Hubungan semantik ditunjukkan pada tampilan 2.2 sebagai garis lurus yang menghubungkan konsep-konsep dasar dari suatu teori dengan obyek di dunia nyata (disimbolkan dengan gambar kotak). Hubungan ini seringkali disebut hubungan operasional atau hubungan koresponden. Hubungan inilah yang membuat teori menjadi bermanfaat dan realistik. Misalnya, persamaan akuntansi Aktiva = Hutang + Modal pada awalnya abstrak. Namun demikian apabila kita mengkaitkannya dengan obyek dunia nyata, persamaan tersebut menjadi realistik.

Kebenaran nilai atau keakuratan semantik suatu pernyataan ditentukan oleh keakuratan deskriptif yang ada di dunia nyata. *Kebenaran tersebut didasarkan pada pernyataan atau konklusi individual, bukan pada aliran logika (argumen).*

Contoh 3

Pernyataan 1 : Semua aktiva dan Rekening Kontranya bersaldo debit
Pernyataan 2 : Retur penjualan bukan rekening aktiva
Konklusi : Retur penjualan bersaldo debit

Pernyataan pertama adalah salah dan aliran logika yang berawal dari pernyataan ke konklusi adalah tidak valid. Oleh karena tidak ada pernyataan yang jelas apakah rekening non aktiva bersaldo debit atau kredit, maka secara sintaktik konklusi juga akan mengikuti pernyataan sebelumnya. Meskipun demikian dari hubungan semantik (dunia nyata), konklusinya adalah benar bahwa retur penjualan bersaldo debit.

Atas dasar hubungan semantik, hipotesis atau teori mengandung dua unsur yaitu unsur empiris dan sintaktis. Oleh karena hipotesis didasarkan pada keadaan dunia nyata, maka kebenaran teori yang diajukan sangat tergantung pada hasil observasi. Dalam contoh akumulasi depresiasi di atas, untuk membuktikan kebenaran konklusi bahwa akumulasi depresiasi bersaldo debit, diperlukan suatu bukti untuk menentukan apakah rekening tersebut betul-betul bersaldo debit.

3. Pragmatis

Hubungan ketiga adalah hubungan pragmatis. Hubungan ini tidak ditunjukkan dalam Tampilan 2.2 karena banyak teori yang tidak memiliki aspek pragmatis. *Hubungan pragmatis menunjukkan pengaruh kata-kata atau simbol terhadap seseorang.*

Dalam kaitannya dengan akuntansi, aspek pragmatis berkaitan dengan bagaimana konsep dan praktik akuntansi mempengaruhi perilaku seseorang. Hal ini beralasan karena salah satu tujuan dari pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi yang bermanfaat bagi pihak yang berkepentingan untuk membantu pengambilan keputusan ekonomi. Atas dasar hubungan ini, pendekatan yang populer digunakan untuk merumuskan teori adalah model keputusan (*decision model*). Dasar pemikiran utama dari model keputusan adalah bahwa akuntansi harus memenuhi kebutuhan informasi para pemakai.

Pendekatan pragmatis yang lain adalah dengan cara mengamati reaksi seseorang terhadap pesan yang sama dengan menggunakan cara yang berbeda. Dalam konteks akuntansi, dikeluarkannya standar akuntansi mungkin akan memotivasi beberapa manajer untuk mendukung standar tersebut, sementara manajer yang lain mungkin melobi untuk membatalkan standar tersebut. Contoh lain, investor atau pemakai laporan keuangan lainnya yang mendasarkan tindakan atas informasi yang sama, mungkin membeli atau menjual saham di pasar modal. Lebih lanjut, kita mungkin dapat melihat reaksi teknis yang berbeda dari akuntan terhadap peristiwa yang sama seperti pemakaian metode akuntansi yang berbeda untuk menggambarkan peristiwa ekonomi yang sama.

B. Teori Sebagai Penalaran (Reasoning)

Di samping dapat dipandang sebagai bahasa, teori juga dapat dirumuskan berdasarkan model penalaran yang digunakan. Artinya, bagaimana teori tersebut dihasilkan apakah melalui argumen/ penalaran yang berasal dari sesuatu yang bersifat umum ke khusus (penalaran deduktif) atau berasal dari sesuatu yang bersifat khusus ke umum (penalaran induktif).

1) Pendekatan Deduktif

Dalam pendekatan deduktif, tujuan merupakan bagian yang paling penting. Tujuan yang berbeda akan memerlukan struktur yang berbeda dan dapat menghasilkan prinsip-prinsip yang berbeda. Metode yang digunakan dalam penalaran deduktif adalah metode

aksioma atau matematika. Atas dasar metode ini, perumusan teori diawali dari pemakaian asumsi dasar dan aturan-aturan yang akan digunakan untuk menarik kesimpulan yang logis dari masalah yang sedang dianalisis. Kebenaran teori hanya diuji berdasarkan logika analitisnya (operasional matematika). Apabila tujuannya benar, asumsinya benar, maka teori yang dihasilkan juga benar.

Tampilan 2.1 Contoh Deduksi dan Induksi

PANEL A: DEDUKSI		Penilaian Aktiva atas dasar Nilai bersih yang dapat direalisasi
P1	Semua perusahaan harus menyajikan laporan keuangan yang memenuhi kebutuhan para pemakainya.	
P2	Semua pemakai laporan keuangan berkepentingan dengan masalah solvabilitas suatu perusahaan	
K=P3	Semua perusahaan harus menyajikan laporan keuangan yang melaporankan solvabilitas suatu perusahaan	
P4	Solvabilitas suatu perusahaan ditunjukkan oleh nilai bersih yang dapat direalisasi atas aktiva	
K	<i>Semua perusahaan harus menyajikan aktiva dalam laporan keuangan atas dasar nilai yang dapat direalisasi</i>	
INDUKSI		
P1	Perusahaan A dan B menilai aktiva berdasarkan pada nilai bersih yang dapat direalisasi	
P2	Perusahaan C, D, dan E menilai aktiva berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasi	
K	<i>Semua perusahaan menilai aktiva berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasi</i>	
PANEL B DEDUKSI		Rekening Pabrik dan Mesin
P1	Semua rekening aktiva harus bersaldo debit	
P2	Pabrik dan Mesin adalah rekening aktiva	
K	<i>Pabrik dan Mesin harus bersaldo debit</i>	
INDUKSI		
P1	Pabrik dan Mesin adalah rekening aktiva dan memiliki saldo debit	
P2	Kendaraan adalah rekening aktiva dan memiliki saldo debit	
P3	Tanah adalah rekening aktiva dan memiliki saldo debit	
K	<i>Semua rekening aktiva memiliki saldo debit</i>	

Keterangan: P = Premis/Pernyataan, K = Kesimpulan

2) Pendekatan Induktif

Pendekatan induksi didasarkan pada pembuatan kesimpulan yang berasal dari generalisasi atas fenomena yang bersifat khusus (spesifik). Penalaran induktif dimulai dengan adanya observasi terhadap seperangkat fenomena tertentu yang merupakan perwujudan dari sesuatu yang dapat memberikan gambaran umum dari suatu fenomena. Dari sesuatu yang sifatnya spesifik tersebut, kemudian dianalisis hubungannya (persamaan dan perbedaannya) untuk digunakan sebagai acuan untuk melakukan generalisasi. Generalisasi didasarkan pada bukti empiris yang ditemui dalam kegiatan observasi tersebut. Jadi, berbeda dengan pendekatan deduktif, dalam pendekatan induktif kebenaran dari suatu teori tidak didasarkan pada alur logikanya tetapi pada pengujian secara empiris.

Tampilan 2.1 menunjukkan contoh teori yang dikembangkan melalui *penalaran deduktif* (penalaran yang berasal dari pernyataan umum ke khusus), dan *penalaran induktif* (penalaran yang berasal dari pernyataan khusus ke umum). Penalaran deduktif menggunakan pernyataan umum untuk mengembangkan prediksi, preskripsi, atau penjelasan yang bersifat khusus. Sementara itu penalaran induktif menggunakan observasi khusus untuk mengembangkan implikasi umum dari observasi tersebut.

C. Teori Sebagai Justifikasi (Pembenaran)

Teori sebagai pembenaran merupakan pendekatan dalam perumusan teori yang bersifat normatif. Atas dasar pendekatan ini teori dianggap sebagai resep untuk dijadikan acuan dalam praktik tentang apa yang seharusnya dilakukan. Jadi, teori normatif ini berusaha memberikan pedoman apa yang seharusnya dilakukan berdasarkan pertimbangan nilai (*value judgment*) yang digunakan dalam merumuskan teori. Teori normatif sering dinamakan teori *a priori* (artinya dari sebab ke akibat, atau bersifat deduktif). Alasannya, teori normatif bukan dihasilkan dari penelitian empiris, tetapi dihasilkan dari kegiatan "semi-research". Teori normatif hanya menyebutkan hipotesis tentang bagaimana sesuatu seharusnya dipraktikkan, tanpa menguji hipotesis tersebut.

D. Teori Sebagai Penjelasan dan Prediksi

Atas dasar pendekatan ini, teori dianggap bebas nilai (netral). Jadi, teori dirumuskan berdasarkan bukti empiris untuk menjelaskan apa yang terjadi dalam praktik dan memprediksi apa yang akan terjadi seandainya ada perubahan tertentu. Aliran positif merupakan

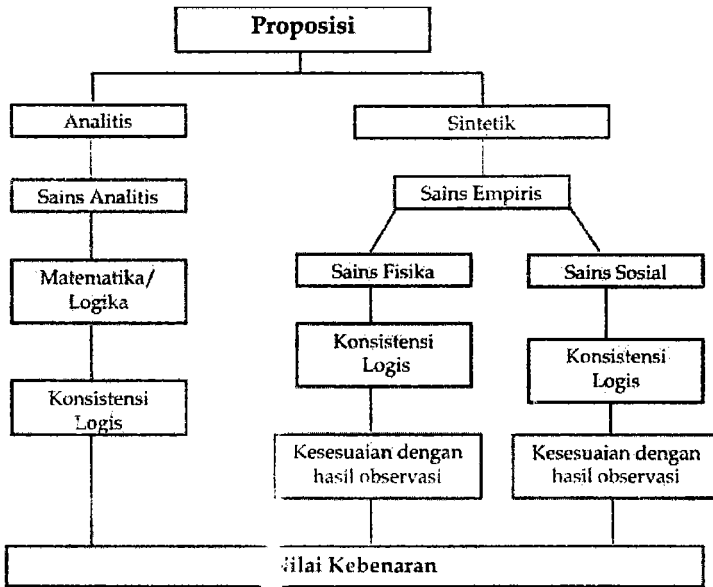
pandangan yang dikenal luas di kalangan akademisi saat ini. Aliran ini pada awalnya dikenalkan oleh akademisi di University of Chicago dan meluas ke berbagai universitas seperti Rochester, California , Barkley, Standford dan New York.

Teori positif didasarkan pada anggapan bahwa kekuasaan dan politik merupakan sesuatu yang tetap dan sistem sosial dalam organisasi merupakan fenomena empiris konkrit dan bebas nilai atau tidak tergantung pada manajer dan karyawan yang bekerja dalam organisasi tersebut (Machintos, dikutip Nur Indriantoro, 1999). Atas dasar hal ini, pendukung aliran positif menganggap dirinya seorang pengamat yang netral, obyektif dan tidak dipengaruhi nilai berkaitan dengan fenomena yang diamati.

4. PENGUJIAN TERHADAP TEORI

Fungsi penting dari suatu metodologi ilmiah adalah menguji teori untuk menentukan apakah teori tersebut betul-betul dapat diterima. Oleh karena itu diperlukan kriteria yang jelas untuk menentukan kebenaran suatu teori. Kebenaran suatu teori harus dapat diuji baik secara logis maupun empiris sesuai dengan pendekatan yang digunakan dalam perumusan teori.

Tampilan 2.3
Skema Pengujian Kebenaran Dari Teori



Jika teorinya didasarkan pada pendekatan matematis (*a priori*), maka pembuktian kebenarannya didasarkan pada konsistensi logis. Apabila teori didasarkan pada fenomena fisika atau sosial (*a posteriori*) maka pembuktiannya harus didasarkan pada hubungan antara peristiwa-peristiwa yang diramalkan dan hasil observasi dunia nyata. Tampilan 2.3 menunjukkan skema pengujian kebenaran dari teori.

Dalam menguji suatu teori, perlu dibedakan antara *definisi kebenaran* dengan *kriteria Kebenaran*. Definisi kebenaran berkaitan dengan pertanyaan: "apakah yang dimaksud dengan pernyataan yang benar". Sementara kriteria kebenaran berkaitan dengan pertanyaan: "Bagaimana kita mengakui bahwa suatu pernyataan itu benar". Banyak ahli filsafat yang bertahun-tahun mencoba mendefinisikan kebenaran tetapi tidak pernah berhasil. Meskipun demikian, kegagalan tersebut tidak akan menghentikan para ahli untuk menguji teori. Seseorang mungkin memiliki definisi yang bagus mengenai suatu hal. Akan tetapi, definisi tersebut mungkin tidak sesuai dengan satu atau beberapa unsur definisi yang diberikan oleh pihak lain.

Walaupun arti sebenarnya dari kebenaran sulit untuk disetujui/diterima, kriteria kebenaran masih memungkinkan untuk diterapkan. Dalam konteks epistemologi, istilah kebenaran mengacu pada suatu kualitas yang dapat dikaitkan dengan suatu pernyataan atau keyakinan (*belief*) sehingga sering ditemui frase "*Pernyataan yang benar*" atau "*keyakinan yang benar*".

Ada berbagai cara yang dapat digunakan seseorang untuk meyakini bahwa pernyataan tertentu dikatakan benar atau salah. Hal ini tergantung pada tingkat keyakinan yang dimiliki seseorang karena setiap orang memiliki keyakinan yang berbeda dalam memahami kriteria kebenaran. Tiga kriteria dasar yang sering digunakan adalah: *Dogmatis*, *Terbukti Sendiri (Self-Evident)*, dan *Ilmiah*.

A. Dasar Dogmatis

Kita seringkali membenarkan suatu pernyataan yang dibuat oleh orang lain karena pernyataan tersebut dibuat berdasarkan suatu otoritas tertentu. Misalnya, kita membaca koran dan percaya terhadap apa yang ditulis di koran tersebut. Kita sering membenarkan apa yang diajarkan oleh dosen dan apa yang kita baca pada textbook. Secara individu, kita tidak dapat mengamati atau menguji semua hal atau pernyataan tersebut, sehingga harus percaya pada pihak lain yang membuat pernyataan tersebut. Keyakinan semacam itu mungkin timbul karena unsur agama, politik, atau karisma dan posisi dari orang yang membuat pernyataan tersebut.

Dalam akuntansi, dogmatisme merupakan dasar yang sering digunakan oleh akuntan untuk menerima validitas aturan-aturan tertentu. Pendekatan semacam ini dapat diterima karena adanya kebutuhan terhadap keseragaman dalam praktik akuntansi. Yang menjadi pertanyaan adalah seberapa jauh keyakinan tersebut harus ditempatkan pada badan yang berwenang?

Kelemahan pendekatan dogmatis adalah unsur bias sering dilibatkan dalam menentukan apakah suatu pernyataan tersebut benar atau salah. Dengan demikian, untuk menilai kebenaran, faktor penting yang harus diperhatikan adalah pendapat pribadi seseorang terhadap orang atau grup yang membuat pernyataan tersebut. Bukti obyektif yang mendukung pernyataan tersebut hanya merupakan bukti pelengkap (*secondary*).

B. Terbukti Sendiri (*Self-Evident*)

Justifikasi terhadap kebenaran yang terbukti sendiri adalah kelogisan (*reasonableness*), perasaan (*sensibility*), kejelasan (*obviousness*) dari pernyataan yang didasarkan pada pengetahuan umum, pengalaman dan pengamatan. Contohnya, pernyataan bahwa "akuntansi menggunakan harga pasar" merupakan kebenaran yang terbukti dengan sendirinya. Untuk membuktikan kebenaran ini, rasanya tidak perlu untuk melakukan studi empiris. Moonitz (1962) mengemukakan bahwa:

Proposisi yang terbukti sendiri...menentukan lingkungan dimana akuntansi dipraktikkan, dan memastikan bahwa semua hal yang disetujui adalah valid (benar).

Chambers (1994) juga menyatakan hal yang sama sebagai berikut:

Bukanlah suatu kenyataan yang dapat diobservasi...bahwa orang memerlukan informasi akuntansi sehingga tindakan mereka betul betul didukung informasi yang cukup...bahwa akuntansi berkaitan dengan aspek ekonomi dari tindakan-tindakan ...bahwa informasi akuntansi berkaitan dengan tindakan orang yang berhubungan dengan orang lain...bahwa proses akuntansi melibatkan manipulasi simbol-simbol angka...bahwa akuntansi berarti komunikasi

Dari contoh di atas, dapat dilihat bahwa proposisi yang terbukti dengan sendirinya dapat diterima sebagai suatu *postulate*. Dalam metodologi ilmiah (*scientific*), proposisi tersebut menunjukkan tahap

pertama tentang bagaimana ide-ide diturunkan untuk merumuskan suatu teori. Ide tersebut dapat muncul dari berbagai situasi seperti berjalan, mimpi dan sebagainya. Yang penting adalah bagaimana kebenaran dari teori tersebut dapat diuji dengan baik. Apabila *self-evident* merupakan satu-satunya alat uji, yaitu satu-satunya dasar untuk menentukan kebenaran suatu teori empiris, maka keandalan (*reliability*) teori tersebut dapat dipertanyakan.

Kriteria *self-evident* dapat menunjukkan sesuatu yang salah dalam pengetahuan ilmiah. Beberapa proposisi yang sebelumnya terbukti sendiri benar, mungkin ditunjukkan sebagai sesuatu yang salah. Dalam Geometri, pernyataan bahwa "garis lurus adalah jarak terpendek antara dua titik" mungkin kebenarannya tidak lagi terbukti sendiri karena kebenarannya tergantung pada kaidah geometri yang mengatur bagaimana kata-kata seperti: "garis lurus", "titik", "jarak terpendek" dan "antara" didefinisikan.

D. Dasar Ilmiah

Pada bagian sebelumnya telah dijelaskan tiga unsur teori yang berbeda (sintaktik, semantik, dan pragmatik). Setiap unsur menghasilkan metode ilmiah yang berbeda dalam merumuskan atau mengembangkan suatu teori. Meskipun demikian, cara-cara yang digunakan untuk mengembangkan dan menguji teori ilmiah merupakan sesuatu yang sering menimbulkan perdebatan dalam filsafat ilmu pengetahuan (lihat pembahasan filsafat ilmu pada bab 1). Berikut ini akan dibahas perdebatan tersebut.

1. Sintaktik dan Induksi (*Syntactics dan Inductions*)

Agar bermanfaat dalam ilmu pengetahuan, suatu teori atau pernyataan harus dirumuskan sedemikian rupa sehingga memungkinkan untuk diuji kebenarannya. Dengan demikian, teori atau pernyataan tersebut harus dirumuskan sedemikian rupa sehingga dapat dikelompokkan ke salah satu katagori berikut ini, yaitu Sintaktik dan Induksi.

Sintaktik. Suatu teori dapat dikelompokkan sebagai sintaktik apabila teori tersebut dapat dipastikan benar atau tidak benar dengan menggunakan logika atau penalaran tertentu. Pengujian terhadap aturan sintaktik merupakan dasar pengujian kebenaran teori tersebut. Validitas suatu argumen dan kebenaran dari pernyataan yang dihasilkan, dapat ditentukan tanpa melihat pada pengalaman panca indera. Contohnya $2 + 2 = 4$ dapat dipastikan benar menurut kaidah

yang berlaku dalam matematika. Pernyataan seperti itu dapat dikatakan sebagai "a priori". Artinya, pernyataan tersebut dapat diketahui dari penalaran (*reasoning*), tanpa harus menguji kebenarannya dari pengamatan peristiwa di dunia nyata. Kebenaran dan kesalahan dapat ditentukan atas dasar jenis benda atau obyek yang dibicarakan. Pernyataan bahwa "semua singa adalah binatang" dapat dipandang sebagai kebenaran atas dasar hubungan makna (*definitional*) yang terkandung dari istilah dalam pernyataan tersebut.

Atas dasar alasan semacam itu, pernyataan tersebut dianggap diperlukan karena pernyataan tersebut membenarkan atau menolak sesuai dengan apa yang seharusnya dibenarkan atau ditolak. Sejak zaman Aristoteles, hukum logika (*laws of Logic*) dipandang sebagai kebenaran. Oleh karena aksioma matematika dianggap sebagai rekaman atau turunan dari logika formal, maka teori-teori yang mendasarinya dianggap sebagai kebenaran.

Seperti dijelaskan pada awal bab ini, pengujian terhadap konsistensi logika merupakan pengujian terhadap validitas suatu teori. Dengan demikian, suatu hipotesis (yang muncul dari suatu teori), dapat dikatakan benar atau salah apabila keakuratan dari alasan atau dasar pemikiran (*premise*) yang digunakan untuk mengembangkan teori tersebut memungkinkan untuk diuji.

Induksi. Kelompok kedua adalah pernyataan-pernyataan dimana kebenaran atau kesalahan hanya dapat diketahui melalui pembuktian empiris. Artinya kebenaran suatu pernyataan dinilai berdasarkan hubungannya dengan hasil pengamatan atas fenomena-fenomena yang ada di dunia nyata. Dengan demikian, pernyataan tersebut dapat dikatakan sebagai suatu kebenaran yang terjadi dikemudian hari (*a posteriori*) dan bersifat kontingen (*Contingent*). Lebih lanjut, bukti empiris yang digunakan harus betul-betul obyektif, yaitu tidak bias, bersifat eksternal dan umum sehingga dapat diuji kebenarannya oleh penguji lain. Namun demikian, unsur obyektif tersebut dalam kaitannya dengan bukti empiris masih diperdebatkan. Disatu sisi ada anggapan bahwa bukti tersebut harus dianalisis untuk menentukan hubungannya dengan suatu pernyataan atau lebih tepat lagi dengan pernyataan umum. Sementara itu, pendukung pragmatis menyarankan: bukti tersebut harus menunjukkan bahwa pernyataan yang dibuat harus menghasilkan sesuatu yang bermanfaat.

Isu lain yang berkaitan dengan epistemologi ilmu pengetahuan adalah apakah suatu teori seharusnya didasarkan pada pendekatan sintaktik, empiris atau induktif. Perdebatan filsafat ini telah dimulai

sejak zaman Yunani kuno. Aristoteles menanggapi ide-ide Plato tentang pemakaian matematika dengan alasan bahwa matematika bersifat terlalu umum, abstrak, dan jauh dari kenyataan di dunia nyata. Unsur-unsur metodologi ilmiah, yang dikemukakan Aristoteles adalah unsur-unsur yang dapat diamati dari pengalaman empiris atau dunia nyata dan pemakaian metodologi induktif.

Pendukung metodologi induktif berpendapat bahwa semua ilmu pengetahuan ilmiah (*science*) berawal dari kenyataan yang dapat diamati secara empiris. Ilmu pengetahuan ilmiah berkembang karena adanya eksperimen-eksperimen dan pengamatan yang terus menerus. Lebih lanjut dalam pendekatan ini dianggap bahwa para ilmuwan sebagai observer harus memiliki perasaan dan sikap yang netral dan normal. Mereka harus secara jujur mencatat apa yang mereka amati, tanpa menggunakan pendapat yang diketahui dan dibentuk sebelumnya dan dengan menggunakan pemikiran yang tidak bias. Pengamatan ini kemudian membentuk dasar yang digunakan untuk merumuskan teori-teori dan hukum-hukum tentang pengetahuan ilmiah.

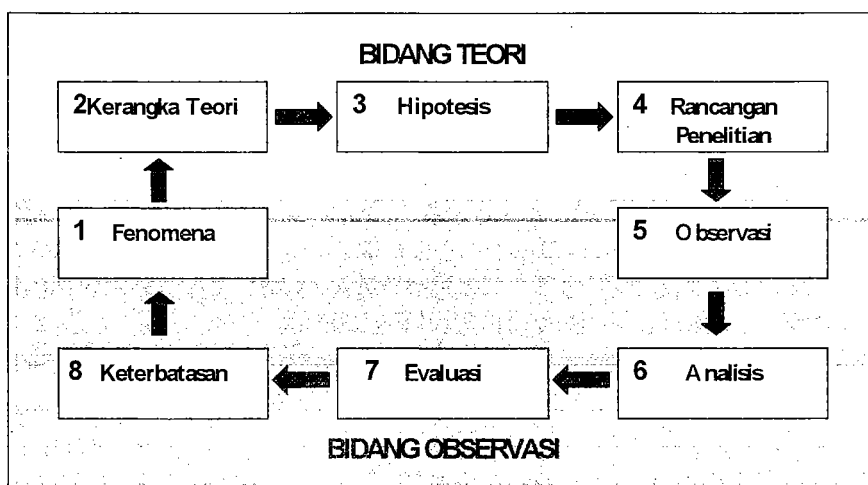
Program penelitian khusus yang berada dalam lingkup metodologi ini telah digambarkan oleh Abdel-Khalik dan Ajinkya (1979) sebagai berikut:

1. Identifikasi masalah melalui observasi (induksi)
2. mengembangkan struktur atau kerangka konsep (teori) untuk memecahkan kembali masalah di atas. Struktur teori ini termasuk hubungan sebab-akibat. Proses logika yang digunakan untuk mengembangkan teori ini disebut "deduksi"
3. Mengoperasikan gagasan-gagasan dan hubungan teoritis, serta menyatakan hipotesis spesifik yang akan diuji. Tahap ini melibatkan pengakuan bahwa jika teori yang akan diuji berkaitan dengan dunia nyata, ada beberapa cara yang dapat digunakan oleh peneliti untuk mengukur proxi (wakil) dan menguji hubungannya. Keputusan untuk memilih cara yang tepat dalam mengukur proxi melibatkan unsur semantik.
4. Menyusun rancangan penelitian. Contohnya, peneliti mungkin memutuskan bahwa cara terbaik untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi praktik akuntansi adalah dengan membandingkan praktik akuntansi pada perusahaan tertentu yang dipengaruhi oleh faktor-faktor tersebut dengan praktik akuntansi pada perusahaan yang tidak dipengaruhi oleh faktor tersebut. Alternatif rancangan penelitian yang lain adalah

perbandingan praktik akuntansi pada perusahaan sebelum dan sesudah faktor tersebut mempengaruhi prakti yang ada.

5. Implementasi rancangan penelitian dengan cara sampling dan pengumpulan data
6. Menganalisis observasi yang dilakukan, dengan tujuan untuk menguji hipotesis dengan menggunakan teknik statistik.
7. Mengevaluasi hasil
8. Mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan. Keterbatasan tersebut mungkin disebabkan oleh pengembangan teori pada tahap 2, operasionalisasi yang tidak tepat (tahap 3), rancangan penelitian tidak tepat (tahap 4), sample dan data (tahap 5), serta alat uji statistik (tahap 6).

Tampilan 2.3
Siklus Induktif-Deduktif



Pendekatan di atas sering disebut dengan *siklus induktif-deduktif* yang melibatkan 2 bidang: teori dan observasi (Lihat Tampilan 2.3). Dari Tampilan tersebut dapat dilihat bahwa tahap 1 terjadi pada bidang observasi, tahap 2 sampai 4 pada teori, dan tahap 5 sampai 8 pada bidang observasi. Perhatikan bahwa Penilaian terhadap keterbatasan merupakan langkah dimulainya kembali siklus tersebut, apabila pada tahap keterbatasan tersebut dapat diidentifikasi masalah yang lain.

Dari metodologi di atas, dapat dilihat bahwa peran utama dari pendekatan sintaktik/analitik adalah untuk menggabungkan penelitian secara bersama-sama dengan cara menjelaskan struktur atau hubungan sebab akibat atau mengevaluasi hasil-hasilnya. Hal ini dapat dilihat pada tahap 2 siklus tersebut.

Barangkali contoh yang menarik dari kegagalan observasi dapat dilihat pada tampilan 2.4. Apabila kita melihat gambar pada tampilan tersebut mungkin kita melihat gambar wanita tua atau gambar seorang gadis cantik. Yang manakah yang benar? Dapatkah kita mempercayai kemampuan mengobservasi? Adakah ketergantungan antara kemampuan mengobservasi dengan kecenderungan untuk mengobservasi atribut tertentu?

Dari uraian yang berkaitan dengan pendekatan pragmatis di atas, timbul pertanyaan: apakah mungkin memiliki studi ilmiah di bidang tertentu (semacam akuntansi) yang melibatkan observasi atau perilaku manusia yang terbatas. Sering ada pendapat bahwa ilmu pengetahuan ilmiah berkaitan dengan benda mati yang menjadi subyek "hukum alam". Sementara itu, ilmu pengetahuan sosial yang berkaitan dengan manusia dan memiliki sifat bebas, seringkali tidak logis dan tidak dapat diprediksi sehingga tidak dapat dibuat "hukum yang bersifat pasti".

Tampilan 2.4
Fallibility of Observation



Sumber: Leavitt (1966)

Ada beberapa kritik yang ditujukan pada pendekatan induktif. Beberapa pihak berpendapat bahwa prinsip-prinsip induksi dapat dikatakan gagal karena pendekatan tersebut didasarkan pada pengamatan manusia. Kant, filsuf Jerman, mengajukan filsafat alternatif yang mengenalkan isu-isu bahwa pengamatan merupakan aktivitas interpretatif. Artinya, kita menginterpretasikan pengalaman dalam dunia nyata ke dalam kerangka budaya dan individu. Hal ini berarti bahwa dunia nyata sebagian dibentuk oleh faktor-faktor di luar diri

kita, dan sebagian dibentuk oleh sesuatu yang kita bawa. Pendekatan ini menganggap bahwa pengamatan empiris dapat dikatakan gagal. Pengamatan empiris hanya merupakan fungsi dari lingkungan budaya dan sosial, serta pengetahuan dan ekspektasi observer, bukan suatu dasar yang jelas dalam hukum ilmiah.

2. Falsifikasi

Pendekatan falsifikasi dikembangkan oleh Karl Popper (1959), yang tidak puas dengan pendekatan induktif. Menurut Popper, tujuan penelitian ilmiah adalah untuk *membuktikan kesalahan (falsify)* hipotesis, bukannya membuktikan kebenaran hipotesis tersebut.

Teori menurut pendekatan ini adalah hipotesis yang belum dibuktikan kesalahannya. Teori bukanlah sesuatu yang benar atau faktual, tetapi sesuatu yang belum terbukti salah. Jika suatu teori diterima kebenarannya, maka teori tersebut harus menyajikan hipotesis yang mungkin dapat dibuktikan kesalahannya. Dengan kata lain, hipotesis yang tidak dapat dibuktikan salah dengan cara observasi, maka akan dihasilkan teori yang tidak valid.

3. Paradigma dan Revolusi

Pendekatan ini dikembangkan oleh Thomas Kuhn (1962). Kuhn mengatakan bahwa kemajuan pengetahuan bukan merupakan hasil evolusi (seperti yang ada pada induktivisme dan falsifikasionisme). Kemajuan pengetahuan merupakan hasil revolusi. Teori dapat diganti dengan teori lain yang tidak cocok dengan teori tersebut

Kemajuan pengetahuan merupakan kemajuan yang berakhir terbuka (*open-ended progress*). Proses ini dimulai dari *pre-science*, diikuti *normal science*, krisis, revolusi, *new normal science*, krisis baru dan seterusnya. Periode *Pre-Science* adalah periode dimana tidak ada ide-ide atau prosedur yang dapat diterima secara umum, yang ada hanya sesuatu yang membingungkan dan saling bertentangan. Kondisi tersebut kemudian menghilang, ketika masyarakat ilmiah mencapai kesepakatan pada salah satu ide atau pandangan tertentu, yang dapat diterima secara umum. Kuhn menggambarkan hal ini (*generally accepted body of opinion*) sebagai suatu paradigma.

Periode *normal-science* tercapai ketika suatu paradigma mendominasi pekerjaan atau dunia para peneliti (*scientist*). Mereka bekerja sesuai dengan paradigma yang ada dan berusaha memecahkan masalah dengan cara yang konsisten dengan paradigma tersebut, serta menjelaskan hubungan antara paradigma dengan fenomena

dunia nyata. Apabila ada masalah yang tidak dapat dipecahkan berarti ada sesuatu yang bertentangan dengan prediksi yang dihasilkan dari paradigma tersebut (timbul anomali). Kondisi anomali yang bertambah besar menyebabkan ketidakpercayaan terhadap suatu paradigma sehingga timbul krisis (periode krisis). Krisis yang terjadi menyebabkan adanya revolusi pengetahuan sehingga tercapai lagi kondisi *normal science*. Proses ini berjalan terus menerus sesuai dengan perkembangan situasi dan paradigma yang ada.

4. Research Programmes

Imre Lakatos (1974) mengajukan interpretasi yang didasarkan pada program penelitian ilmiah. Menurut Lakatos, teori ilmiah merupakan suatu struktur yang terdiri dari beberapa asumsi dasar yang dinamakan "hard core" dan seperangkat hipotesis yang dinamakan "*protective belt of auxiliary hypotheses*". Hard core dari suatu teori tidak akan diuji oleh peneliti, karena hal tersebut tidak dapat dibuktikan kesalahannya. Lakatos menamakan hal ini sebagai *negative heuristic*, yaitu bidang yang tidak memungkinkan peneliti menemukan fenomena baru. *Positive heuristic* melingkari *hard core* yang memungkinkan peneliti melakukan penelitian (berpartisipasi dalam *research programme*). Dalam konteks ini, *heuristic* berarti memberikan kesempatan untuk menemukan sesuatu. Jadi, pandangan *heuristic* terhadap sains menekankan pada usaha untuk menemukan fenomena baru.

Contoh dari *research programmes* ini dapat dilihat pada ilmu ekonomi makro. *Hard core* dari ekonomi makro adalah asumsi bahwa manusia merupakan makhluk ekonomi yang berpikir rasional. Ekonom yang berkecimpung di bidang ekonomi makro tidak akan menguji asumsi tersebut. Yang diuji adalah aspek penelitian lainnya yang dilandasi asumsi yang terdapat dalam *hard core* tersebut.

Research programme dikatakan bersifat progresif jika:

- Memiliki *positive heuristic* yang memberikan kesempatan untuk penelitian
- Menghasilkan fenomena baru dari waktu ke waktu

Referensi

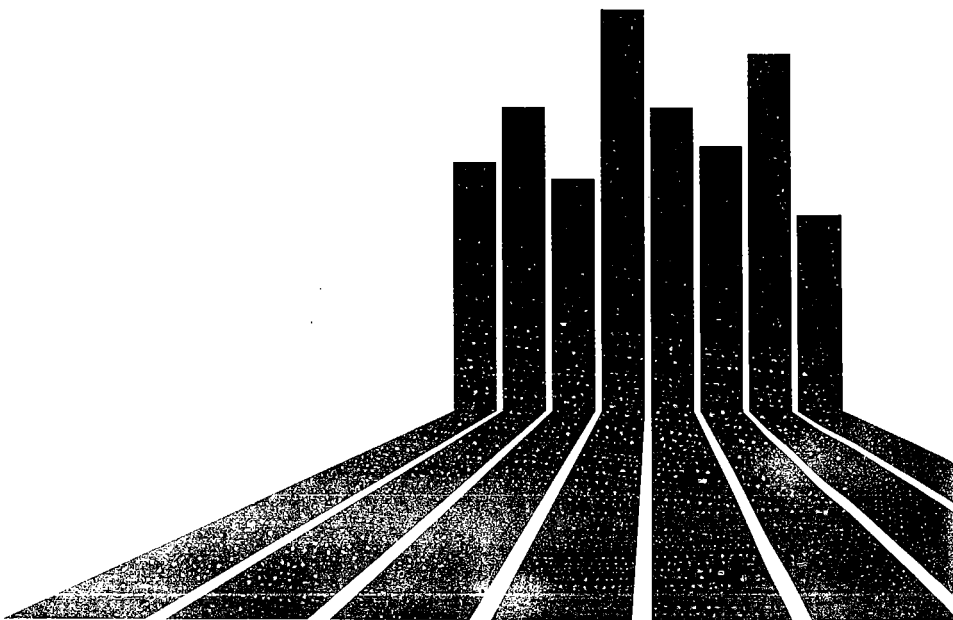
- Abdel-Khalik, A.R., and B.B. Ajinkya, 1979, *Empirical Research in Accounting: A Methodological View Point*, Florida: AAA
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Braithwaite, R., 1986, *Scientific Explanation*, Cambridge: Cambridge University Press
- Chalmers, A.F., 1978, *What is This Thing Called Science?*, St. Lucia: University of Queensland Press.
- Chambers, R., 1994, *Convention, Doctrines, and Commonsense*, dalam Godfrey dkk, 1994, p. 22.
- Feyerabend, P.K, 1975, *Against Method: Outline of Anarchist Theory of Knowledge*, London: New Left Books.
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, 1992, *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*, 2nd ed., Melbourne: Longman Cheshire Pty Limited
- Hendriksen, E.S., 1982, *Accounting Theory*, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Kuhn, T.S., 1962, *The Structure of Scientific Revolution*, Chicago: University of Chicago Press
- Lakatos, I., and Musgrave, A., 1974, *Criticism and the Growth of Knowledge*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Leavitt, H. L., 1966, *Managerial Psychology*, 2nd ed. Chicago: The University of Chicago Press, 1966 (dikutip oleh Godfrey, et.al, 1994)
- Margenau, H., 1966, 'What is a theory?' in Sherman Krupp (ed.) *The Structure of Economic Science*, New York: Prentice-Hall

-
- Mathews, M.R., and M.H.B. Perera, 1993, *Accounting Theory and Development*, Victoria: Nelson.
- Moonitz, M., 1962, *The Basic Postulates of Accounting*, New York: AICPA.
- Nagel, E., and R. Brandt, 1965, *Meaning and Knowledge*, New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Nur Indriantoro, 1999, "Aliran-Aliran Pemikiran Alternatif dalam Akuntansi", *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol. 14, No. 3:, p. 101-105
- Popper, K., 1968, *The Logic of Scientific Discovery*, London: Hutchinson.



Bab 3

Perumusan Teori Akuntansi





Bab 3

Perumusan Teori Akuntansi

Seperti dijelaskan pada Bab 2, kata “teori” dapat memiliki beberapa arti tergantung sudut pandang yang digunakan. Orang mungkin berpendapat bahwa tidaklah realistis untuk mengatakan bahwa aturan yang dipilih dalam akuntansi jauh dari basis teoritis. Hal ini disebabkan setiap alternatif praktik akuntansi kemungkinan memiliki teori tertentu. Artinya akuntansi bukannya tidak memiliki basis teoritis, namun akuntansi memiliki berbagai teori parsial yang sering bersifat implisit dan sering tidak konsisten dengan teori yang lain. Pada bagian ini akan dijelaskan berbagai pendekatan yang dapat digunakan untuk merumuskan teori akuntansi.

1. TEORI DAN PRAKTIK AKUNTANSI

Berbagai usaha telah dilakukan untuk mendefinisikan akuntansi, sehingga dihasilkan pengertian yang sederhana bahwa akuntansi adalah “apa yang dilakukan oleh akuntan”. Misalnya, *American Institute of Certified Public Accountant* (1953) menyebutkan bahwa akuntansi adalah

seni (art) mencatat, mengklasifikasikan dan meringkas transaksi atau peristiwa yang dilakukan sedemikian rupa dalam bentuk uang, atau paling tidak memiliki sifat keuangan dan menginterpretasikan hasilnya (par. 5).

Definisi di atas lebih menekankan akuntansi sebagai seni bukannya akuntansi sebagai *body of knowledge*. Yang dimaksud dengan seni (*art*) di sini mungkin identik dengan tata cara atau prosedur yang dilakukan sesuai dengan kebutuhan pencatatan sampai penginterpretasian transaksi keuangan. Definisi di atas menunjukkan bahwa akuntansi pada dasarnya bukan merupakan ilmu pengetahuan murni (*science*). Hal ini disebabkan penerapan prosedur akuntansi dalam menghasilkan laporan keuangan, sangat tergantung pada lingkungannya dan dipengaruhi berbagai faktor pertimbangan (*judgment*) tertentu.

Pendekatan lain yang dilakukan untuk mendefinisikan akuntansi adalah pendekatan yang melihat bahwa akuntansi adalah *proses komunikasi*. Misalnya, *American Accounting Association* (1966, hal 1) mendefinisikan akuntansi sebagai:

proses mengidentifikasi, mengukur dan mengkomunikasikan informasi untuk membantu pemakai dalam membuat keputusan atau pertimbangan yang benar.

Definisi di atas menunjukkan bahwa akuntansi merupakan media/alat yang dapat digunakan untuk menyampaikan informasi kepada pemakai yang berkepentingan dengan masalah pengelolaan perusahaan.

Kemudian, pada tahun 1970, diajukan definisi yang melihat akuntansi sebagai kegiatan jasa. *Accounting Principles Board* dalam *Statement No. 4* (1970) menyatakan bahwa:

akuntansi adalah kegiatan jasa. Fungsinya adalah untuk memberikan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan, tentang entitas ekonomi, yang diharapkan bermanfaat bagi pengambilan keputusan ekonomi.

Dari tiga definisi di atas dapat dilihat bahwa akuntansi pada dasarnya dirancang untuk memenuhi kebutuhan praktik. Artinya, teori akuntansi memiliki hubungan yang bersifat definitif dengan praktik akuntansi. Perumusan teori akuntansi timbul karena adanya kebutuhan untuk memberikan logika penalaran tentang apa yang dilakukan oleh akuntan atau apa yang akan dilakukan oleh akuntan. Dengan kata lain, perubahan prinsip akuntansi terjadi terutama karena adanya berbagai upaya yang dilakukan untuk memecahkan berbagai masalah akuntansi dan merumuskan kerangka teoritis untuk praktik akuntansi (Belkaoui, 1993). Oleh karena itu, pemahaman terhadap teori memainkan peranan penting dalam perumusan teori akuntansi.

Hendriksen (1982) menawarkan definisi “teori” sebagai berikut:

...Seperangkat prinsip-prinsip yang saling terkait (*coherent*), yang bersifat hipotetis, konseptual dan pragmatis, yang membentuk kerangka referensi umum untuk bidang pengetahuan tertentu (*a field of inquiry*).

Atas dasar pengertian tersebut, Hendriksen mendefinisikan “teori akuntansi” sebagai:

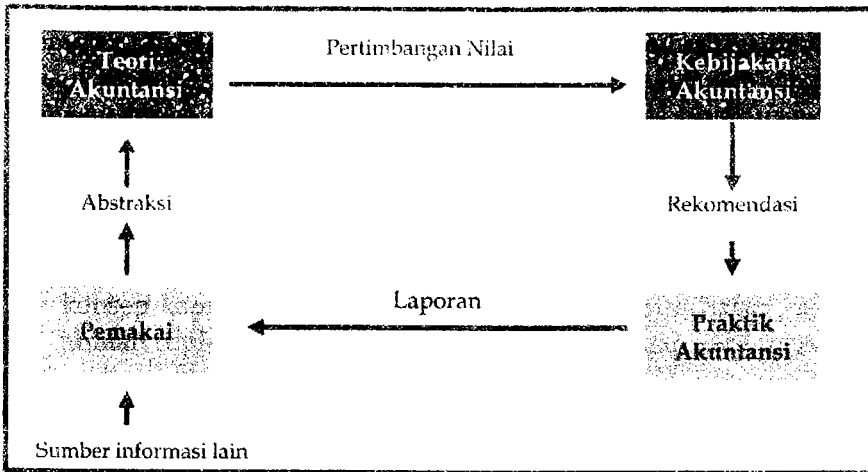
...penalaran logis dalam bentuk seperangkat prinsip-prinsip yang luas (*a set of broad principles*) yang (1) memberikan kerangka referensi umum untuk mengevaluasi praktik akuntansi dan memberikan pedoman dalam mengembangkan praktik dan prosedur akuntansi yang baru.

Dari definisi di atas dapat dilihat bahwa “teori akuntansi” tidak lepas dari praktik akuntansi karena tujuan utamanya adalah menjelaskan praktik akuntansi berjalan dan memberikan dasar bagi pengembangan praktik tersebut.

Hubungan antara teori akuntansi dan praktik akuntansi dapat dilihat pada tampilan 3.1. Dari tampilan tersebut dapat dilihat bahwa peranan teori dalam akuntansi sangat berbeda dengan peranan teori yang digunakan dalam ilmu pasti (*natural science*), dimana dalam ilmu pasti teori dikembangkan dari hasil observasi empiris. Akuntansi cenderung dikembangkan atas dasar pertimbangan nilai (*value judgment*), yang dipengaruhi oleh faktor lingkungan tempat akuntansi dipraktikkan. Teori tersebut kemudian dituangkan dalam bentuk kebijakan sebagai landasan dalam praktik akuntansi. Dalam akuntansi, praktik dapat saja diubah untuk mengakomodasikan teori. Ijiri (1971) berpendapat sebagai berikut:

Berlawanan dengan bidang bahasa, meteorologi atau kimia, akuntan dapat mengubah praktik relatif lebih mudah. Oleh karena itu, masalah yang dihadapi akuntan adalah mengetahui bagaimana praktik akuntansi seharusnya dikembangkan di masa mendatang. Sanksi yang berkaitan dengan implementasi kebijakan akuntansi menjadi sangat penting dalam memahami bidang akuntansi, karena praktik memungkinkan untuk diubah agar sesuai (cocok) dengan teori! Hal inilah yang tidak terpikirkan oleh ilmuwan dari bidang lain. Sebaik apapun teori yang dihasilkan, jika teori tersebut tidak sesuai dengan fenomena empiris, maka teori tersebut akan diganti oleh teori lain yang lebih cocok dengan fenomena tersebut.

Tampilan 3.1
Hubungan Teori Dan Praktik Akuntansi



Teori akuntansi mungkin dapat dikatakan sebagai suatu konsep modern jika dibandingkan dengan teori-teori lain seperti matematika atau fisika. Chambers (1994) berpendapat bahwa akuntansi dikembangkan dari model yang spesifik bukannya dikembangkan secara sistematis dari teori yang terstruktur. Lebih lanjut Chambers (1994, p. 2) mengatakan:

Akuntansi telah digambarkan sebagai a body of practice yang dikembangkan sebagai tanggapan terhadap kebutuhan praktik bukannya dikembangkan dari pemikiran yang sistematis dan terencana

Goldberg (1949) juga sependapat dengan Chambers bahwa akuntansi tidak didasarkan pada cara-cara yang sistematis. Goldberg mengatakan:

Tidak ada teori akuntansi yang dihasilkan dari periode Pacioli sampai awal abad sembilan belas. Berbagai usulan tentang teori muncul di sana sini, tetapi tidak satupun yang menempatkan akuntansi pada cara-cara yang sistematis

Meskipun akuntansi tidak dapat dikatakan sebagai ilmu pengetahuan murni, akuntansi mungkin dapat dikatakan sebagai ilmu sosial (*social science*). Seperti halnya ilmu sosial lainnya, konsep

akuntansi tidak didasarkan pada kebenaran yang sifatnya universal (Glautier and Underdown, 1994). Konsep akuntansi mengakar pada sistem nilai masyarakat dimana akuntansi dipraktikkan.

Oleh karena preskripsi akuntansi dikembangkan untuk memecahkan masalah-masalah khusus, teori yang mendasarinya juga dikembangkan berdasarkan model-model yang khusus. Secara umum, fungsi utama dari teori akuntansi adalah untuk memberikan kerangka pengembangan ide-ide baru dan membantu proses pemilihan akuntansi (Mathews and Perera, 1993). Lebih lanjut mereka mengatakan bahwa teori memiliki karakteristik sebagai berikut:

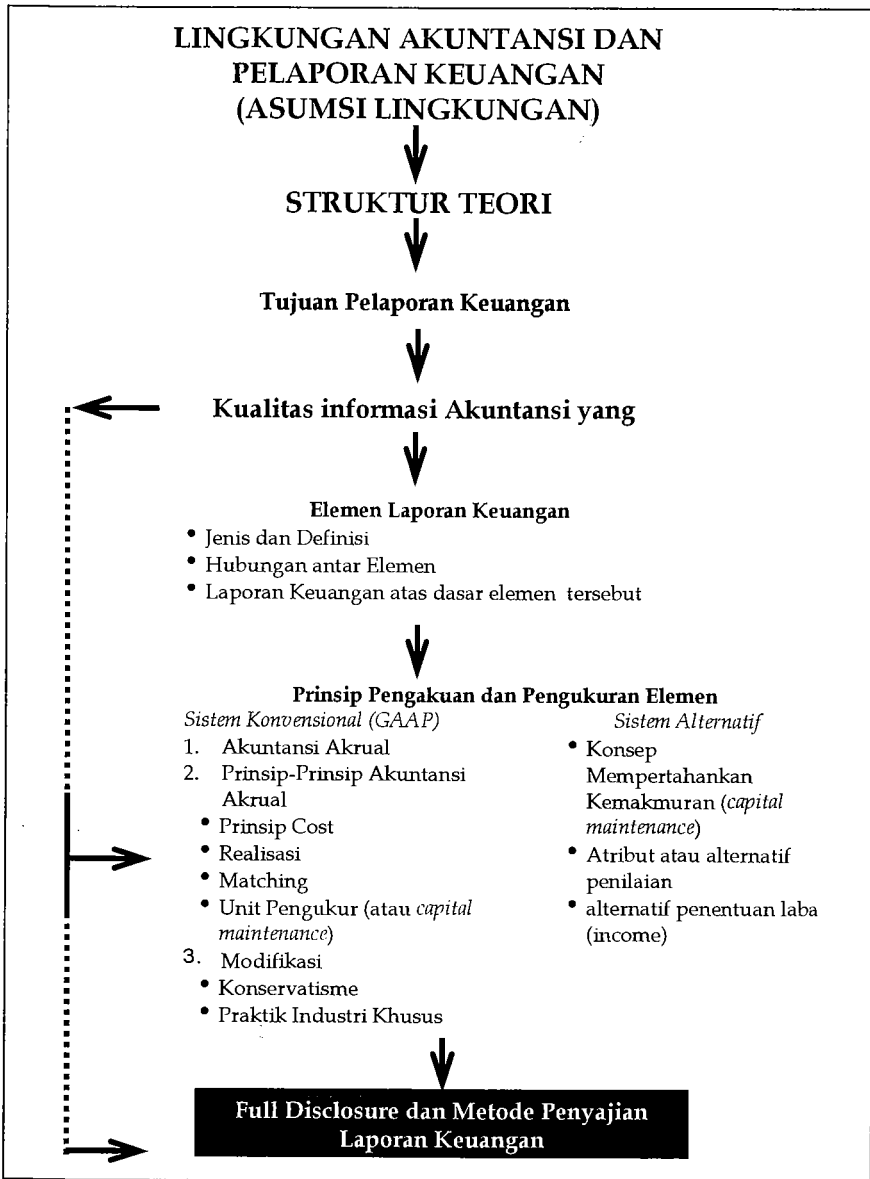
- a. memiliki *body of knowledge*
- b. konsisten secara internal
- c. menjelaskan dan/atau memprediksi fenomena
- d. menyajikan hal-hal yang ideal
- e. referen yang ideal untuk mengarahkan praktik
- f. membahas masalah dan memberikan solusi

Meskipun berbagai pendapat tentang teori akuntansi telah banyak dikembangkan, namun tidak satupun dari teori tersebut yang mampu menjelaskan secara tuntas dan menyeluruh tentang apa yang dinamakan "teori" akuntansi. Belkaoui (1993) juga mengakui pendapat tersebut. Dia mengatakan "harus diakui bahwa sampai saat ini tidak ada teori akuntansi yang bersifat komprehensif" (p. 56). Teori yang sekarang ada muncul dari pemakaian pendekatan yang berbeda, bukannya dihasilkan dari "satu" teori tunggal yang komprehensif. Komite dari *American Accounting Association* (AAA, 1977: hal 1-2) juga menyatakan hal yang sama.

tidak ada teori akuntansi tunggal yang mampu memenuhi berbagai kebutuhan pemakai, ... yang ada dalam literatur akuntansi keuangan bukanlah teori akuntansi, tetapi koleksi teori yang digambarkan sesuai dengan perbedaan pemakainya

Jadi jelas bahwa teori yang selama ini dikembangkan memiliki sudut pandang yang berbeda dan kadang bertolak belakang. Hal ini dapat dilihat dari perjalanan sejarah perkembangan teori akuntansi (lihat lampiran Bab ini). Meskipun teori akuntansi yang betul-betul komprehensif tidak ditemui pada saat sekarang secara umum struktur teori yang sekarang ada dapat digambarkan seperti pada tampilan 3.2.

Tampilan 3.2
Struktur Teori Akuntansi Keuangan



Sumber: Chasteen, et.al (1989)

2. KLASIFIKASI PERUMUSAN TEORI AKUNTANSI

Teori akuntansi dapat dirumuskan berdasarkan sudut pandang yang berbeda. Secara garis besar teori akuntansi dapat diklasifikasikan berdasarkan metode penalaran yang digunakan, sistem bahasa yang digunakan, dan tujuan perumusan.

A. Klasifikasi Teori Akuntansi Menurut Metode Penalaran

Atas dasar metode penalaran yang digunakan, teori akuntansi dapat dirumuskan dari berbagai pendekatan yang berbeda yaitu:

- a) Deduktif
- b) Induktif
- c) Etikal
- d) Sosiologi
- e) Ekonomi
- f) Eklektik

1. Pendekatan Deduktif

Dalam akuntansi, perumusan teori akuntansi yang didasarkan pada pendekatan deduktif, dimulai dari proposisi akuntansi dasar sampai dihasilkan prinsip akuntansi yang rasional sebagai pedoman dan dasar untuk mengembangkan teknik-teknik akuntansi. Model perumusan ini dapat dilihat pada tampilan 3.3 berikut ini.

Tampilan 3.3
Pendekatan Deduktif



Secara umum, langkah yang digunakan dalam merumuskan teori akuntansi adalah sebagai berikut:

- a) Menentukan tujuan pelaporan keuangan
- b) Memilih postulate akuntansi yang sesuai dengan kondisi ekonomi, politik, dan sosiologi
- c) Menentukan prinsip akuntansi
- d) Mengembangkan teknik akuntansi (Belkaoui, 1993)

Penentuan tujuan pelaporan keuangan merupakan hal yang paling penting karena tujuan yang berbeda mungkin memerlukan struktur yang berbeda dan akan menghasilkan prinsip yang berbeda pula. Apabila tujuan telah ditetapkan, beberapa definisi dan asumsi dapat dibuat. Peneliti kemudian mengembangkan logika yang terstruktur untuk mencapai tujuan tersebut, berdasarkan definisi dan asumsi yang dibuat.

Validitas teori yang dikembangkan melalui pendekatan ini, sangat tergantung pada kemampuan peneliti untuk mengidentifikasi dan menghubungkan dengan tepat berbagai komponen proses akuntansi dalam urutan yang logis. Kesalahan dalam menentukan tujuan dan kemampuan prosedur untuk mencapai tujuan tersebut, akan menghasilkan konklusi yang salah.

Keuntungan pendekatan deduktif adalah kemampuan untuk merumuskan struktur teori yang konsisten, terkoordinasi, lengkap dan setiap tahapan berjalan secara logis. Dengan cara demikian, konsistensi internal (*internal consistency*) antar preposisi dapat tercapai. Lebih lanjut dapat dikatakan bahwa setiap prinsip dapat diuji logika kebenarannya dan dapat digunakan untuk menentukan apakah penerapan prinsip tersebut mampu membantu tujuan yang telah ditetapkan. Model yang dihasilkan dari pendekatan deduktif dapat digunakan sebagai standar dalam mengevaluasi berbagai praktik akuntansi (Salmonson, 1969). Meskipun pendekatan deduktif memiliki keunggulan, pendekatan ini juga memiliki kelemahan.

Pendekatan deduktif didasarkan pada postulat dan tujuan tertentu yang kemungkinan salah. Apabila hal ini terjadi, otomatis prinsip yang dihasilkan juga salah. Di samping itu, pendekatan deduktif juga terbukti sering menghasilkan prinsip yang terlalu teoritis sehingga tidak dapat diterapkan dalam praktik. Implikasinya, pendekatan ini kurang teruji dalam praktik.

2) Pendekatan Induktif

Proses penalaran yang menggunakan pendekatan induktif didasarkan pada konklusi yang digeneralisasikan berdasarkan hasil observasi dan pengukuran yang terinci. Littleton (1953) menyatakan bahwa prinsip akuntansi dapat dihasilkan secara induktif dengan melakukan pengujian empiris terhadap kegiatan akuntansi. Dengan pandangan yang sama Mottitz (1961) mengatakan bahwa observasi terhadap data akuntansi kegiatan lebih tepat dengan menggunakan

pendekatan induktif. Pendapat ini juga didukung oleh Schrader (1962: p. 645) yang menyatakan bahwa perumusan teori akuntansi dapat dilakukan secara induktif dengan cara mengobservasi data keuangan yang dihasilkan dari transaksi bisnis

Dari berbagai pendapat di atas dapat dirumuskan bahwa dalam akuntansi, proses induktif melibatkan kegiatan observasi mengenai data keuangan yang berkaitan dengan berbagai unit usaha. Dari hasil observasi tersebut, kemudian dilakukan generalisasi dan dirumuskan prinsip-prinsip akuntansi sesuai hubungan yang ada. Langkah yang dilakukan adalah sebagai berikut:

- a) Mencatat semua observasi
- b) Menganalisis dan mengklasifikasikan hasil observasi, sehingga dapat dirumuskan berbagai kesamaan dan ketidaksamaan.
- c) Hasil observasi kemudian digeneralisasi
- d) Pengujian terhadap generalisasi (Belkaoui, 1993)

Atas dasar berbagai langkah tersebut, berbagai hubungan antara variabel yang diobservasi akan terus diamati. Apabila terdapat hubungan yang jelas, maka generalisasi dan berbagai prinsip dapat dirumuskan. Tujuan yang melandasi induksi adalah untuk merumuskan konklusi teoritis dan bersifat abstrak dari rasionalisasi praktik akuntansi.

Keuntungan utama pendekatan induktif adalah bahwa pendekatan ini didasarkan pada kebebasan dimana perumusan teori akuntansi tidak dibatasi oleh struktur atau model yang telah diyakini/disiapkan sebelumnya. Jadi pihak yang mengobservasi memiliki kebebasan untuk mengamati variabel tertentu selama hal tersebut relevan dengan tujuan yang akan dicapai.

Namun demikian, pendekatan ini memiliki kelemahan. Kelemahan pertama adalah seringkali observer dipengaruhi oleh ide-ide yang tidak disadari tentang jenis hubungan yang diamati dan jenis data yang diamati. Dengan kata lain, pengamat mungkin dipengaruhi unsur bias yang tidak disadari.

Kelemahan kedua, data yang digunakan dalam observasi cenderung berbeda antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain. Data yang diobservasi seringkali jumlahnya terbatas. Konsekuensinya, kesimpulan yang dibuat dari hasil generalisasi kemungkinan besar salah hanya karena data yang penting justru tidak diobservasi. Masalah yang mungkin muncul adalah apakah kesimpulan yang dihasilkan dari data yang diperoleh dari suatu entitas dapat

diterapkan pada situasi lain? Apabila kesimpulan tersebut melibatkan aspek pengukuran keraguan juga dapat terjadi berkaitan dengan akurasi pengukuran yang digunakan.

Pendekatan deduktif dan induktif tidaklah bersifat *mutually exclusive*. Perumusan proposisi biasanya dihasilkan dari penalaran induktif, akan tetapi prinsip dan teknik dihasilkan dari pendekatan deduktif. Yu (1976) menyebutkan bahwa penalaran induktif dapat mendukung penalaran deduktif. Dengan pendapat yang hampir sama, Carnap (1951) dan Rudner (1966) berpendapat bahwa penalaran deduktif dan induktif bersifat saling melengkapi dan sering digunakan secara bersama-sama.

3. Pendekatan Etika

Pendekatan etika didasarkan pada konsep kebenaran (*truth*), keadilan (*justice*) dan kewajaran/kejujuran (*fairness*). Pertimbangan etika menjadi makin penting pada saat sekarang. Scott (1943) mengatakan bahwa prinsip akuntansi adalah pernyataan umum yang menghubungkan aturan (pedoman) dan prosedur akuntansi dengan konsep sosial tersebut. Lebih lanjut Scott mengatakan bahwa prosedur akuntansi akan berubah karena perubahan kondisi lingkungan bukan berubah secara arbitrer hanya karena maksud tertentu untuk memenuhi tujuan sekelompok pemakai tertentu.

Meskipun pendekatan etika memiliki manfaat, pendekatan tersebut tidak mampu menghasilkan standar yang dapat dijadikan pedoman dan diterapkan dalam praktik. Beberapa pertanyaan yang membutuhkan jawaban berkaitan dengan pendekatan etika adalah: laporan keuangan wajar untuk siapa? untuk tujuan apa dan dalam lingkungan apa? Oleh karena adanya beberapa pertanyaan semacam itu, pendekatan ini secara operasional memiliki berbagai keterbatasan apabila diterapkan pada teori akuntansi (Schroeder, et.al, 1987)

4) Pendekatan Sosiologi

Pendekatan ini menekankan pada pengaruh sosial yang timbul dari teknik-teknik akuntansi terhadap kesejahteraan sosial di lingkungan tempat akuntansi akan dioperasionalkan. Oleh karena itu, nilai-nilai sosial dianggap sebagai kriteria utama dalam merumuskan akuntansi. *Socio economic accounting* yang dicoba untuk dikembangkan, bertujuan untuk mendorong perusahaan agar mempertanggungjawabkan kegiatan usahanya pada lingkungan sosial melalui pengukuran, internalisasi dan pengungkapan dampak sosial dari kegiatan perusahaan dalam laporan keuangan.

5) Pendekatan Ekonomi

Pendekatan ekonomi memusatkan perhatiannya pada pengendalian terhadap perilaku indikator makro ekonomi sebagai akibat adopsi berbagai teknik akuntansi. Jadi, teknik akuntansi yang dikembangkan harus dapat mempengaruhi kesejahteraan ekonomi umum. Pemilihan terhadap teknik akuntansi tergantung pada pengaruhnya terhadap ekonomi nasional. Kriteria yang digunakan dalam pendekatan ini adalah:

- a) Kebijakan dan teknik akuntansi harus dapat merefleksikan realita ekonomi.
- b) Pemilihan teknik akuntansi tergantung pada konsekuensi ekonomi yang timbul dari penerapan teknik tersebut.

6) Pendekatan Eklektik (Eclectic)

Pendekatan eklektik bertujuan untuk mengembangkan akuntansi dengan cara menggabungkan berbagai pendekatan yang selama ini digunakan.

B. Klasifikasi Berdasarkan Sistem Bahasa

Teori dapat diekspresikan dalam wujud kata atau tanda (*sign*). Dalam filsafat pengetahuan, studi tentang tanda dikenal dengan istilah semiology. Semiology dibagi menjadi tiga bagian, sintaktik, semantik dan pragmatik.

1. Teori Sintaktik

Teori sintaktik berusaha untuk menjelaskan praktik akuntansi dan memprediksi bagaimana akuntan akan bereaksi pada situasi tertentu atau bagaimana mereka melaporkan peristiwa tertentu. Dengan demikian teori ini berkaitan dengan *struktur* proses pengumpulan data dan pelaporan keuangan.

Interpretasi teori akuntansi atas dasar sintaktis dapat digambarkan sebagai berikut: input semantik terhadap sistem tersebut adalah transaksi dan pertukaran yang dicatat dalam jurnal dan buku besar perusahaan. Transaksi tersebut kemudian dimanipulasi (dibagi dan dijumlah) atas dasar alasan dan asumsi-asumsi akuntansi cost historis. Contohnya akuntan menganggap bahwa inflasi tidak perlu dicatat dan nilai pasar (nilai wajar) aktiva dan hutang dihiraukan. Akuntan kemudian menggunakan konsep pembukuan berpasangan (*double entry*) dan prinsip-prinsip akuntansi cost historis untuk menghitung laba dan rugi serta neraca saldo. Dalil atau prinsip

individu diverifikasi setiap saat laporan keuangan diaudit, dengan cara mengecek kebenaran perhitungan dan manipulasi. Dengan cara ini, akuntansi *cost* historis telah dipraktikkan sejak dahulu sampai sekarang.

Diskusi menarik berkaitan dengan teori ini dapat dilihat dari tulisan Ijiri (1967) dan Sterling (1967). Ijiri berusaha menjelaskan praktik akuntansi tradisional terutama penekanannya pada sistem akuntansi *cost* historis. Penyimpangan tertentu seperti pemakaian metode *Lower cost or market*, dipandang sebagai anomali dan tidak dijelaskan oleh teori tersebut. Sementara itu, Sterling berusaha untuk menjelaskan "apa yang dikerjakan akuntan pada saat mereka melakukan pembukuan". Sama dengan Ijiri, Sterling juga membahas hal tersebut terbatas pada sistem akuntansi *cost* historis. Penulis lain yang membahas akuntansi dari sisi sintaktik adalah Grady (1965), Goldberg (1965), Sanders, Hatfield dan Moore (1938) serta Paton dan Littleton (1940). Meskipun demikian, apa yang dibahas oleh penulis tersebut cenderung bersifat preskriptif bukannya deskriptif. Study Grady seperti halnya Sanders, Hatfield dan Moore merupakan deskripsi tentang praktik akuntansi yang dapat dipandang sebagai teori yang diterima umum. Namun demikian teori yang dikemukakan Grady, dan Sanders, Hatfield dan Moore tersebut, tidak dapat dikatakan sebagai teori atas praktik berjalan karena ide-ide mereka kehilangan hubungan antara premis dengan kenyataan yang ada.

Teori yang menjelaskan praktik akuntansi tradisional sangat dibutuhkan oleh praktisi. Teori tersebut digunakan untuk memberikan gambaran mengenai praktik akuntan yang ada, memungkinkan untuk mengevaluasi teori tradisional, dan memungkinkan mengevaluasi praktik berjalan yang tidak sesuai dengan teori tradisional. Teori yang berkaitan dengan struktur akuntansi dapat diuji berdasarkan konsistensi logis secara internal (*internal logic consistency*). Pengujian dapat juga dilakukan dengan melihat apakah teori tersebut dapat memprediksi apa yang dilakukan akuntan. Studi yang dilakukan oleh Sterling, Tollefson, dan Flaherty (1972) menunjukkan bahwa meskipun teori tradisional tidak lengkap, teori tersebut mampu mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan.

2. Teori Semantik (Interpretasi)

Teori Semantik berkaitan dengan penjelasan mengenai fenomena (obyek atau peristiwa) dan istilah atau simbol yang mewakilinya. Jadi teori ini memberikan penjelasan mengenai definisi

operasional dari praktik akuntansi. Struktur akuntansi, meskipun dapat dirumuskan secara logis, tidak akan berarti sama sekali apabila simbol atau istilah yang menggambarkan peristiwa atau pengukuran tidak berkaitan secara empiris dengan fenomena dunia nyata. Oleh karena itulah, teori yang berkaitan dengan interpretasi (semantik) diperlukan untuk memberikan arti bagi proposisi akuntansi. Dengan cara demikian, konsep interpretasi yang dibuat akuntan diartikan sama oleh pemakai informasi akuntansi

Berbagai usaha yang dilakukan untuk menginterpretasikan konsep akuntansi dalam bentuk konsep ekonomi dan observasi empiris dapat ditemukan pada tulisan Canning (1929), Sprouse dan Moonitz (1962) dan Edward dan Bell (1961). Meskipun Canning berusaha menekankan pada definisi tertentu, interpretasi ekonomi tidak dibahas secara konklusif dalam definisi yang ditawarkan. Sprouse dan Moonitz menyarankan bahwa interpretasi terbaik dalam menilai aktiva adalah dengan menggunakan istilah nilai potensi jasa di masa yang akan datang (*value of future economic*). Prosedur alternatif, kemudian dapat diterapkan dengan memperhatikan seberapa baik prosedur tersebut dapat digunakan untuk mengukur konsep tersebut. Edward dan Bell memberi interpretasi ekonomi dalam konsep nilai (*value*) dan profit, dan menyarankan bagaimana elemen tersebut dapat diukur secara operasional.

Pengujian terhadap teori interpretasi dapat dilakukan melalui penelitian untuk menentukan apakah pemakai informasi akuntansi memahami arti (definisi) yang dibuat penyusun laporan keuangan, sehingga konsisten dengan teori tersebut. Hal ini disebabkan angka-angka akuntansi dan pengklasifikasiannya dapat bervariasi sesuai dengan tingkat pemahaman pemakai. Dalam hal ini, peranan teori adalah mencari cara-cara yang dapat digunakan untuk memperbaiki informasi akuntansi, agar dapat diinterpretasikan sesuai dengan observasi dan pengalaman manusia.

3. Teori Pragmatik (Perilaku)

Teori ini berusaha menjelaskan pengaruh informasi akuntansi terhadap perilaku pengambil keputusan. Jadi teori pragmatik dimaksudkan untuk mengukur dan mengevaluasi pengaruh ekonomi, psikologi dan sosiologi pemakai terhadap alternatif prosedur akuntansi dan media pelaporannya.

3.1. Pendekatan Pragmatik - Deskriptif

Metode perumusan teori akuntansi yang paling universal dan tua, kemungkinan adalah pemakaian pragmatik deskriptif. Atas dasar metode ini, perilaku akuntansi diamati terus-menerus dengan tujuan untuk meniru prosedur dan prinsip-prinsip akuntansi. Proses seperti ini merupakan pendekatan induktif yang digunakan untuk mengembangkan teori akuntansi. Sterling (1970) menamakan metode ini sebagai pendekatan antropologis dan mengatakan sebagai berikut:

Hal ini hampir sama dengan, katakan teori bahwa esensi agama yang primitif adalah animisme. Oleh karena itu teori memungkinkan ahli antropologi untuk memprediksi bahwa dalam kondisi tertentu, manusia primitif akan bertindak dengan cara tertentu.. Pengujian terhadap teori tersebut adalah dengan mengamati tindakan orang-orang primitif tersebut. Singkatnya, pengujian teori antropologi akuntansi adalah dengan mengamati tindakan orang-orang yang menangani akuntansi. Misalnya, jika antropolog akuntansi mengamati orang-orang akuntansi umumnya mencatat angka-angka yang bersifat konservatif, dan menggeneralisasikan inilah "prinsip konservatisme", maka kita dapat menguji prinsip tersebut dengan mengamati apakah pelaku akuntansi dalam kenyataannya mencatat angka-angka konservatif.

Ada beberapa kritik yang ditujukan pada pendekatan tersebut. Yang pertama, tidak ada penilaian yang logis terhadap tindakan-tindakan yang dilakukan akuntan. Tidak ada alasan untuk membenarkan bahwa akuntan mencatat rekening tertentu dengan cara yang seharusnya dilakukan, dan tidak ada pertimbangan analitis terhadap kualitas tindakan atau rekening yang dibuatnya.

Kedua, metode tersebut tidak memungkinkan untuk dilakukan perubahan, karena pendekatannya tidak berujung pangkal. Selama ini, teknik-teknik akuntansi tidak pernah dipermasalahkan atau diragukan karena teknik-teknik tersebut terus menerus digunakan oleh para pendukung pragmatik.

Yang terakhir, dengan memusatkan pada pragmatik, perhatian cenderung dipusatkan pada perilaku-perilaku akuntan, bukan pada pengukuran atribut-atribut perusahaan seperti aktiva, hutang, pendapatan dan lain-lain. Dengan demikian, unsur semantik tidak perlu diperhatikan dalam memahami fenomena akuntansi. Sterling (1970) berkomentar:

...Inilah pertimbangan nilai saya, bahwa teori akuntansi seharusnya berkaitan dengan fenomena akuntansi bukannya berkaitan dengan akuntan praktisi, dengan cara yang sama teori fisika berkaitan dengan fenomena fisika, bukannya ahli fisika yang menjalankan praktik.

Atas dasar kenyataan tersebut Sterling berkesimpulan bahwa pendekatan pragmatik tidak sesuai untuk penyusunan teori akuntansi. Kesimpulan tersebut dikaitkan dengan teori normatif tentang bagaimana akuntansi seharusnya dikerjakan, bukannya teori positif yang menjelaskan atau memprediksi praktik di dunia nyata.

3.2. Pendekatan Pragmatik - Psikologis

Pendekatan pragmatis yang kedua adalah dengan mengamati reaksi pemakai laporan keuangan. Akuntan memanipulasi transaksi akuntansi menurut aturan-aturan sintaktik yang berbeda dengan yang digunakan untuk menghasilkan laporan keuangan (contoh: adanya sistem akuntansi inflasi yang berbeda). Laporan tersebut kemudian disimpulkan oleh pemakai.

Apabila para pemakai laporan keuangan bereaksi, maka reaksi tersebut digunakan sebagai bukti bahwa laporan keuangan bermanfaat dan berisi informasi yang relevan. Meskipun demikian ada beberapa masalah yang mungkin timbul. Beberapa pemakai laporan keuangan mungkin bereaksi dengan pola yang tidak logis, sedang yang lain mungkin memiliki respon khusus yang sudah mereka lakukan sebelum laporan tersebut diterbitkan. Yang lainnya lagi mungkin tidak bereaksi walau mereka seharusnya bereaksi. Dengan demikian, perbaikan terhadap pendekatan ini memerlukan penyesuaian yang dipusatkan pada teori-teori keputusan bukan pada tanggapan (respon) individu pengambil keputusan.

Dilihat dari aspek bahasa, kerangka teoritis akuntansi dapat saja terpusat pada salah satu unsur teori tersebut: sintaktik (struktur), semantik (interpretasi) dan pragmatik (perilaku). Namun demikian, Hendriksen (1989) berpendapat bahwa kerangka teori akuntansi yang lengkap seharusnya memiliki tiga komponen teori di atas. Logikanya, kerangka teoritis yang diperlukan untuk mengembangkan praktik akuntansi yang sehat harus mempertimbangkan faktor berikut ini:

- a) Pernyataan tentang sifat entitas akuntansi dan lingkungannya
- b) Pernyataan tentang tujuan dasar akuntansi keuangan
- c) Evaluasi terhadap kebutuhan pemakai dan batasan kemampuan pemakai dalam memahami, menginterpretasikan, dan menganalisis informasi yang disajikan

-
- d) Pemilihan tentang apa yang seharusnya disajikan
 - e) Evaluasi terhadap proses pengukuran untuk mengkomunikasikan informasi
 - f) Evaluasi terhadap batasan yang berkaitan dengan pengukuran dan gambaran perusahaan
 - g) Pengembangan prinsip atau proposisi umum yang dapat digunakan sebagai pedoman dalam merumuskan prosedur dan aturan
 - h) Perumusan struktur dan format pencarian dan pemrosesan data, peringkasan dan pelaporan informasi yang relevan.

C. Klasifikasi Berdasarkan Tujuan

Atas dasar tujuannya, teori akuntansi dapat dibedakan menjadi dua jenis yaitu teori akuntansi normatif yang memberikan "resep" terhadap praktik akuntansi, dan teori akuntansi positif yang berusaha menjelaskan dan memprediksi fenomena yang berkaitan dengan akuntansi.

1) Teori Normatif (Preskriptif)

Teori normatif berusaha menjelaskan bagaimana *seharusnya* akuntansi dipraktikkan. Dengan kata lain, teori normatif berusaha untuk membenarkan tentang apa yang seharusnya dipraktikkan. Misalnya, pernyataan yang menyebutkan bahwa laporan keuangan seharusnya didasarkan pada metode pengukuran aktiva tertentu. Menurut Nelson (1973) dalam literatur akuntansi, teori normatif sering dinamakan teori *a priori* (artinya dari sebab ke akibat, atau bersifat deduktif). Alasannya, teori normatif bukan dihasilkan dari penelitian empiris, tetapi dihasilkan dari kegiatan "semi-research". Teori normatif hanya menyebutkan hipotesis tentang bagaimana akuntansi seharusnya dipraktikkan, tanpa menguji hipotesis tersebut. Pada awal perkembangannya, teori akuntansi normatif belum menggunakan pendekatan investigasi dan cenderung disusun untuk menghasilkan postulat akuntansi. Beberapa penulis telah mencoba merumuskan postulat akuntansi, diantaranya adalah (dikutip oleh Baridwan, 1999, p.2-3):

- a) W.A. Paton dan A. C. Littleton dalam buku *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940) menyatakan enam konsep yaitu: *The Business Entity, Continuity of Activity, Measured Consideration, Costs Attach, Effort and Accomplishment,* dan *Verifiable, Objective Evidence*

-
- b) D.R. Scott dalam artikelnya *Accounting Theory* (December 1941) menyatakan dua kelompok *principles, Major*: terdiri dari *Justice, Truth, dan Fairness*; dan kelompok *Subordinate*: terdiri dari *Adaptability dan Consistency*.
 - c) Leonard Spacek dalam *The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1, AICPA (1961)* menyatakan hanya terdapat satu postulat yaitu *Fairness*.
 - d) Paul Grady dalam *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study No. 7, AICPA (1965)* menyatakan 10 *Basic Concepts* yang terdiri dari: *Private Right, Entities, Going Concern, Monetary Expression, Consistency, Diversity, Conservatism, Dependability, Materiality, dan Timeliness*.
 - e) Maurice Moonitz memberikan 14 postulate yang dikelompokkan dalam tiga golongan: A) *Environment*, B) *The Field*, dan C) *Imperatives*
 - f) Matttesich menyatakan ada 18 *assumptions*
 - g) Paul Kircher menyatakan tujuh *coded concepts* terdiri dari 17 unsur
 - h) R.J Chambers menyatakan 13 postulates dan definisi

Perumusan akuntansi normatif mencapai masa keemasan pada tahun 1950 dan 1960an. Selama periode ini perumus akuntansi lebih tertarik pada rekomendasi kebijakan dan apa yang "seharusnya" dilakukan, bukan apa yang sekarang dipraktikkan. Teori normatif pada periode ini berkonsentrasi pada penciptaan laba sesungguhnya (*true income*) selama satu periode akuntansi atau pada diskusi tentang tipe informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan (*decision-usefulness*).

True Income

Teoritis *true income* berkonsentrasi pada penciptaan pengukur tunggal yang unik dan benar untuk aktiva dan laba. Meskipun demikian, tidak ada kesepakatan terhadap apa yang dimaksud dengan pengukur nilai dan laba yang benar. Kebanyakan literatur pada periode ini berisi perdebatan akademik tentang kebaikan dan kelemahan masing-masing sistem.

Decision-Usefulness

Pendekatan *decision-usefulness* menganggap bahwa tujuan dasar dari akuntansi adalah untuk membantu proses pengambilan keputusan dengan cara menyediakan data akuntansi yang relevan atau bermanfaat. Pengujian terhadap kemanfaatan informasi didasarkan pada reaksi pragmatis psikologis pemakai terhadap data yang telah dijelaskan sebelumnya. Pengujian yang lain tidak mengidentifikasi kelompok tertentu tetapi berargumen bahwa semua pemakai laporan keuangan memiliki kebutuhan yang sama terhadap data akuntansi.

Pada kebanyakan kasus, teori ini didasarkan pada kosep ekonomi klasik tentang laba dan kemakmuran (*wealth*) atau konsep ekonomi pengambilan keputusan rasional. Biasanya konsep tersebut didasarkan juga pada penyesuaian rekening karena pengaruh inflasi atau nilai pasar dari aktiva. Teori ini pada dasarnya merupakan teori pengukuran akuntansi. Teori tersebut bersifat normatif karena didasarkan pada anggapan berikut:

- a) akuntansi seharusnya merupakan sistem pengukuran
- b) laba dan nilai dapat diukur secara tepat
- c) akuntansi keuangan bermanfaat untuk pengambilan keputusan ekonomi
- d) pasar tidak efisien (dalam pengertian ekonomi)
- e) ada beberapa pengukur laba yang unik

Meskipun demikian, anggapan tersebut jarang diuji melalui penelitian empiris. Pendukung teori ini biasanya menggambarkan sistem akuntansi yang dihasilkan sebagai sesuatu yang "ideal", dan merekomendasikan penggantian sistem akuntansi cost historis dan pemakaian teori normatif oleh semua pihak.

2) Teori Akuntansi Positif (*Positive Accounting Theory*)

Selama tahun 1970an teori akuntansi mengalami pergeseran kembali ke arah metodologi positif atau empirik. Aliran positif merupakan pandangan yang dikenal luas di kalangan akademisi saat ini. Aliran ini pada awalnya dikenalkan oleh akademisi di University of Chicago dan meluas ke berbagai universitas seperti Rochester, California, Barkley, Stanford dan New York (Rasyid, 1997).

Aliran positif didasarkan pada anggapan bahwa kekuasaan dan politik merupakan sesuatu yang tetap dan sistem sosial dalam organisasi merupakan fenomena empiris konkrit dan bebas nilai atau tidak tergantung pada manajer dan karyawan yang bekerja dalam

organisasi tersebut (Machintos, dikutip Nur Indriantoro, 1999). Atas dasar hal ini, pendukung aliran positif menganggap dirinya seorang pengamat yang netral, obyektif dan tidak dipengaruhi nilai berkaitan dengan fenomena akuntansi yang diamati.

Atas dasar pandangan positif di atas, teori akuntansi positif berusaha untuk menjelaskan fenomena akuntansi yang diamati berdasarkan pada alasan-alasan yang menyebabkan terjadinya suatu peristiwa. Dengan kata lain, *Positive Accounting Theory* (PAT) dimaksudkan untuk menjelaskan dan memprediksi konsekuensi yang terjadi jika manajer menentukan pilihan tertentu. Penjelasan dan prediksi dalam PAT didasarkan pada proses kontrak (*contracting process*) atau hubungan keagenan (*agency relationship*) antara manajer dengan kelompok lain seperti investor, kreditor, auditor, pihak pengelola Pasar Modal, dan institusi pemerintah (Watts dan Zimmerman, 1986).

PAT lebih bersifat deskriptif bukan preskriptif. Tidak seperti teori normatif yang didasarkan pada premis bahwa manajer akan memaksimalkan laba atau kemakmuran untuk kepentingan perusahaan, teori positif didasarkan pada premis bahwa individu selalu bertindak atas dasar motivasi pribadi (*self-seeking motives*) dan berusaha memaksimalkan keuntungan pribadi. Watts dan Zimmerman (1986) berpendapat bahwa premis maksimisasi laba dalam konteks teori normatif tidak terbukti dan jauh dari bukti empiris.

Kritik utama mereka terhadap teori normatif adalah teori tersebut didasarkan pada pertimbangan nilai (*value judgment*). Watts dan Zimmerman (1986) berpendapat bahwa perumusan teori harus betul-betul bebas pertimbangan nilai dan menekankan pada kebutuhan akan pendekatan baru. Hal ini dapat dilihat dalam pernyataan mereka sebagai berikut:

Tujuan dari teori akuntansi positif adalah untuk menjelaskan (*to explain*) dan memprediksi (*to predict*) praktik akuntansi...*Penjelasan* berarti memberikan alasan-alasan terhadap praktik yang diamati. Misalnya, teori akuntansi positif berusaha menjelaskan mengapa perusahaan tetap menggunakan akuntansi cost historis dan mengapa perusahaan tertentu mengubah teknik akuntansi mereka. *Prediksi* terhadap praktik akuntansi berarti teori berusaha memprediksi fenomena yang belum diamati

Mereka juga menjelaskan bahwa "teori, sebagaimana yang kami gambarkan, tidak menghasilkan preskripsi (resep) untuk praktik

akuntansi tetapi berkaitan dengan penjelasan terhadap praktik akuntansi” (p. 7)

Pendekatan positif atau empirik berkaitan dengan usaha menguji atau menghubungkan kembali hipotesis atau teori dengan pengalaman atau fakta-fakta dunia nyata. Penelitian akuntansi positif difokuskan pada pengujian empirik terhadap asumsi-asumsi yang dibuat oleh teoritis akuntansi normatif. Misalnya dengan menggunakan kuesioner dan teknik survey lainnya, peneliti akan menguji sikap manajer terhadap manfaat metode/teknik akuntansi tertentu. Pendekatan khusus dapat dilakukan dengan cara mensurvei pendapat-pendapat analis keuangan, manajer bank, atau akuntan terhadap tugas atau kasus tertentu yang dibuat peneliti (misalnya prediksi kebangkrutan, keputusan membeli atau menjual saham dan lain-lain).

Pendekatan lain yang dapat digunakan adalah dengan menguji arti penting output akuntansi di pasar. Dengan demikian teori akuntansi positif memiliki fokus ekonomi dan berusaha menjawab pertanyaan seperti:

- a) apakah biaya yang dikeluarkan untuk memilih metode akuntansi sesuai dengan manfaat yang diperoleh?
- b) apakah biaya regulasi dan proses penentuan standar akuntansi sesuai dengan manfaatnya?
- c) apakah laporan keuangan berpengaruh terhadap harga saham?

Untuk menjawab pertanyaan tersebut, teori akuntansi positif menggunakan asumsi sebagai berikut:

- a) manajer, investor, kreditor, dan individu lain bersikap rasional dan berusaha memaksimalkan kepuasan
- b) manajer memiliki kebebasan untuk memilih metode akuntansi yang memaksimalkan kepuasan mereka atau mengubah kebijakan produksi, investasi dan pendanaan perusahaan untuk memaksimalkan kepuasan mereka.
- c) manajer mengambil tindakan yang memaksimalkan nilai perusahaan.

Atas dasar pertanyaan dan asumsi tersebut teori akuntansi positif berusaha menguji tiga hipotesis sebagai berikut:

a) Hipotesis Rencana Bonus (*Bonus Plan hypothesis*)

Manajer perusahaan dengan rencana bonus tertentu cenderung lebih menyukai metode yang meningkatkan laba periode berjalan. Pilihan tersebut diharapkan dapat meningkatkan nilai sekarang bonus

yang akan diterima seandainya komite kompensasi dari Dewan Direktur tidak menyesuaikan dengan metode yang dipilih (Watts dan Zimmerman, 1990, p. 138)

b) Hipotesis Hutang/Ekuitas (*Debt/Equity Hypothesis*)

Makin tinggi rasio hutang/ekuitas perusahaan, makin besar kemungkinan bagi manajer untuk memilih metode akuntansi yang dapat menaikkan laba. Makin tinggi rasio hutang/ekuitas, makin dekat perusahaan dengan batas perjanjian/peraturan kredit (Kalay, 1982). Makin tinggi batasan kredit, makin besar kemungkinan penyimpangan perjanjian kredit dan pengeluaran biaya. Manajer akan memilih metode akuntansi yang dapat menaikkan laba sehingga dapat mengedurkan batasan kredit dan mengurangi biaya kesalahan teknis (Watts dan Zimmerman, 1990, p. 139)

c) Hipotesis Cost Politik (*Political Cost Hypothesis*)

Perusahaan besar cenderung menggunakan metode akuntansi yang dapat mengurangi laba periodik dibandingkan perusahaan kecil. Ukuran perusahaan merupakan variabel proksi (*proxy*) dari aspek politik. Yang mendasari hipotesis ini adalah asumsi bahwa sangat mahalnya nilai informasi bagi individu untuk menentukan apakah laba akuntansi betul-betul menunjukkan monopoli laba. Disamping itu, sangatlah mahal bagi individu untuk melaksanakan "kontrak" dengan pihak lain dalam proses politik dalam rangka menegakkan aturan hukum dan regulasi, yang dapat meningkatkan kesejahteraan mereka. Dengan demikian, individu yang rasional cenderung memilih untuk tidak mengetahui informasi yang lengkap. Proses Politik tidak berbeda jauh dengan proses pasar. Atas dasar cost informasi dan cost monitoring tersebut, manajer memiliki insentif untuk memilih laba akuntansi tertentu dalam proses politik tersebut (Watts dan Zimmerman, 1990, p. 139)

Tiga hipotesis di atas menunjukkan bahwa PAT mengakui adanya tiga hubungan keagenan: (1) antara manajemen dengan pemilik; (2) antara manajemen dengan kreditor; dan (3) antara manajemen dengan pemerintah. Untuk menjawab pertanyaan dan membuktikan hipotesis di atas, teori akuntansi positif dikembangkan melalui penelitian yang dapat dikelompokkan menjadi dua tahap (Godfrey et.al, 1997, p. 221):

- a. Penelitian akuntansi dan perilaku dalam pasar modal. Dalam tahap penelitian ini yang dijelaskan bukan praktik akuntansi yang

berjalan, tetapi penelitian yang diarahkan untuk menjelaskan hubungan antara pengumuman laba dengan reaksi harga saham. Penelitian ini dikembangkan berdasarkan Hipotesis Pasar Efisien dan *Capital Asset Pricing Model (CAPM)*.

- b. Penelitian dalam tahap kedua dilakukan dengan maksud menjelaskan dan memprediksi praktik akuntansi antar perusahaan yang difokuskan pada dua alasan. *Alasan pertama* adalah alasan oportunistik yang digunakan perusahaan dalam memilih metode akuntansi tertentu. Alasan oportunistik ini sering disebut *ex-post* yaitu pemilihan metode akuntansi dilakukan sesudah diketahui adanya fakta. *Alasan kedua* adalah alasan efisiensi berkaitan dengan metode akuntansi yang dipilih guna mengurangi biaya kontrak antara perusahaan dengan *stakeholdernya*. Alasan efisiensi disebut dengan *ex-ante* karena pemilihan metode akuntansi dilakukan sebelum fakta diketahui

Kehadiran pendekatan positif telah memberikan sumbangan yang berarti bagi pengembangan akuntansi. Menurut Watts dan Zimmerman (1990, p. 150-151), PAT telah memberikan kontribusi bagi pengembangan akuntansi, misalnya:

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

Pada saat sekarang ini teori positif menekankan pada penjelasan tentang alasan-alasan terhadap praktik berjalan dan prediksi terhadap peranan akuntansi dan informasi terkait dalam keputusan-keputusan ekonomi individu, perusahaan, dan pihak lain yang berperan dalam kegiatan pasar modal dan ekonomi. Meskipun demikian, asumsi yang melandasi proyek penelitian positif tersebut banyak dikritik karena pendukung teori positif menggunakan penolakan alternatif aliran pemikiran yang lain. Artinya, teori positif tidak bebas dari pertimbangan nilai atau implikasi preskriptif. Hal ini disebabkan pertimbangan nilai yang bersifat implisit seringkali melandasi/

mempengaruhi bentuk dan isi penelitian yang dilakukan. Peneliti tidak dapat menghindari unsur bias dalam semua penelitian yang dilakukan. Dengan demikian unsur bias, jelas menunjukkan perwujudan orientasi nilai dari peneliti tersebut.

Referensi

- Accounting Principles Board (APB), 1970, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises", *Statement No. 4*, NY: AICPA
- American Accounting Association, 1966, *Statement of Basic Accounting Theory*, Evanston, Ill.: AAA
- American Accounting Association, 1977, *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*, Sarasota, Flor.: AAA
- American Institute of Certified Public Accountant, 1953, "Review and Resume", *Accounting Terminology Bulletin No. 1*, NY: AICPA
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Canning, J. B., 1929, *The Economics of Accountancy*, New York: Ronald Press
- Carnap, R., 1951, *The Nature and Application of Inductive Logic*, Chicago: University of Chicago Press
- Chambers, R., 1965, "Why Bother With Postulates?" *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, No. 1 (Spring) pp. 587-588
- Chambers, R., 1969, "Implications of Asset Revaluations and Bonuse Issues", dalam *Accounting, Finance and Management*, Sydney: Butterworths.
- Chasteen, L. G., et.al, 1989, *Intermediate Accounting*, 3rd ed., New York: McGraw-Hill
- Edward, E. O., and P.W. Bell, 1961, *The Theory and Measurement of Business Income*, Barkeley and Los Angeles: University of California Press
- Glautier, M.W.E, and B. Underdown, 1994, *Accounting Theory and Practice*, 5th ed., London: Pitman Publishing.
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Goldberg, L., 1949, "The Development of Accounting", *Australian Accountancy Student* (1949: Maret, hal 3-8; May, hal 51-59; July, hal 99-107; Sep ember, hal, 145-154)

-
- — — — —, 1965, *An Inquiry into the Nature of Accounting*, American Accounting Association Monograph No. 7 (AAA)
- Grady, P., 1965, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises," *Accounting Research Study No. 7* (AICPA)
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, 1992, *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*, 2nd ed., Melbourne: Longman Cheshire Pty Limited
- Hendriksen, E.S., and M.F. van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Ijiri, Y., 1967, *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry*, (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall)
- — — — —, 1971, Logic and Sanction in Accounting, in Sterling, R.R. and Bentz, W.F. (eds), *Accounting in Perspective*, NY: Sout Western Publishing Company
- Kam, V., 1992, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons
- Kalay, A., 1982, "Stockholder-Bondholder Conflict and Dividend Constaint", *Journal of Financial Economics*, (July), p. 211-233
- Kerlinger, F.N, 1964, *Foundations of Behavioural Research*, New York: Holt, Reinhart and Winston
- Littleton, A.C., 1953, *The Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association
- Mathews, M.R., and M.H.B. Perera, 1993, *Accounting Theory and Development*, Victoria: Nelson.
- Moonitz, M., 1961, "The Basic Postulates of Accounting", *Accounting Research Study No. 1*, New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Nelson, C.L, 1973, " A Priori Research in Accounting, in N. Dopuch and L. Revsine (eds), *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*, Centre for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, p. 4
- Nur Indriantoro, 1999, "Aliran-Aliran Pemikiran Alternatif dalam Akuntansi", *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol. 14, No. 3:, p. 101-105

-
- Paton, W.A and A.C Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 3(AAA)
- E. R., Rasyid, 1997, "Mengakarkan Akuntansi pada Bumi-Sosio - Kultural Indonesia: Perlunya Perspektif Alternatif", *Media Akuntansi*, No. 23/Th.IV, P. 13-21
- Rudner, R., 1966, *Philosophy of Social Science*, Englewood Cliff, NJ: Prentice Hall
- Salmonson, R.F., 1969, *Basic Financial Accounting Theory*, Belmont-California: Wadsworth Publishing Company Inc.
- Sanders, T.H., H.R Hatfield, and U. Moore, 1938, *A Statement of Accounting Principles* (New York: American Institute of Accountants)
- Schrader, W/J., 1962, "an Inductive Approach to Accounting Theory", *The Accounting Review*, Vol. 27, October
- Schroeder, R.G, McCullers, L.D., and Clark M., 1987, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons
- Scott, R.D., 1941, "The Basis for Accounting Principles", *Accounting Review*, Vol. 16, December
- Sprouse R.T., and M. Moonitz, 1962, " A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises," *Accounting Research Study No. 3 AICPA*
- Sterling, R. R, 1967, "Elements of Pure Accounting Theory", *Accounting Review*, pp 62-73.
- , 1970, "On Theory Construction and Verification, *Accounting Review*, July
- , 1975, "Towards a Science of Accounting", *Financial Analysis Journal* (September-Oktober).
- Sterling, R.R., J.O. Tollefson and R.E. Flaherty, 1972, "Exchange Valuation: An Empirical Test," *Accounting Review*, October, pp 709 - 721
- Wattss, R., dan J. Zimmerman, 1986, *Positive Accounting Theory*, Englewood cliff, Illinois: Prentice Hall.
- Yu, S.C, 1976, *The Structure of Accounting Theory*, Gainesville: University of Florida.
- Zaki Baridwan, 1999, *State of The Art of Accounting Theory*, Paper Tidak Dipublikasikan, Disajikan pada Kuliah Umum Priogram Magister Akuntansi UNDIP Semarang, 2 November
-

LAMPIRAN 1
PERKEMBANGAN PENTING PERUMUSAN TEORI AKUNTANSI

TAHUN	MODEL TEORI	ARTIKEL PENTING
1494-1800	<ul style="list-style-type: none"> • Model Double Entry bookkeeping • Pre-Theory Periode • Model ad-hoc, tidak terdefinisi dengan jelas hanya justifikasi praktik 	Tulisan <i>Luca Pacioli</i> dalam bukunya " <i>Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita</i> (Review Aritmatika, Geometri dan Proporsi)
1801- 1955	<p>General Descriptive Teori</p> <p>Penjelasan tentang praktik akuntansi</p>	<ul style="list-style-type: none"> • W.A Paton, (1922), <i>Accounting Theory</i>, Schollar Book Co., , berisi postulat akuntansi. • John B. Canning, (1929), <i>The Economics of Accountancy</i>, NY: Arno Press: berisi penilaian aktiva dan hutang atas dasar discounted value dari future cash flow • H.W. Sweeney (1936), <i>Stabilized Accounting</i>, NY: Harper & Bros. : berisi pemakaian replacement cost untuk menilai aktiva dan pemakaian general price level adjustment • T.H. Sanders, H.R. Hatfield and U. Moore, (1938) <i>A Statement of Accounting Principles</i>: berisi prinsip-prinsip akuntansi. • K. MacNeal, (1939), <i>Truth in Accounting</i>, Univ. Of Pennsylvania: berisi pemakaian market price untuk menilai marketable assets, replacement cost untuk reproducible-nonmonetary assets dan pemakaian konsep realisasi sebagai pengakuan aktiva. • S. Gilman, (1939), <i>Accounting Concept of Profit</i>, NY: Roland Press Co., : berisi kodifikasi konsep-konsep akuntansi, doktrin akuntansi dan konvensi akuntansi • W.A Paton dan A.C Littleton, (1940), <i>An Introduction to Corporate Accounting Standards</i>, AAA berisi 6 konsep

<p>1956-1970</p>	<p>Teori Akuntansi Normatif</p> <ul style="list-style-type: none"> • Memberi resep apa yang <i>seharusnya</i> dipraktikkan • Muncul dua kelompok: <p>1. pengkritik <i>historical cost accounting</i> 2. pendukung <i>conceptual framework</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Fokus: <p>1. True Income 2. Decision-Usefulness</p>	<ul style="list-style-type: none"> • M. Moonitz, (1961), <i>The Basic Postulate of Accounting</i>, ARS No. 1, NY: AICPA: berisi 14 postulate akuntansi • R.T. Sprouse, dan M. Moonitz (1962) . <i>A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises</i>, ARS No. 3, NY: AICPA berisi 8 prinsip akuntansi • L. Goldberg, (1965), <i>An Inquiry Into the Nature of Accounting</i>, Iowa City: AAA: berisi penjelasan tentang jenis dan arti akuntansi • O. Edward and P. Ball, (1961), <i>The Theory and Measurement of Business Income</i>, Barkeley, LA: UCLA • Paul Grady, <i>Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises</i>, Accounting Research Study No. 7, AICPA (1965) • AAA, (1966), <i>A Statement of Basic Accounting Theory</i>, AAA, : berisi 4 konsep dasar • R., Chambers, (1966), <i>Accounting Evaluation and Economic Behaviour</i>, EC, NJ: Prentice Hall • Y. Ijiri, (1967), <i>The Foundation of Accounting Measurement</i>, NJ; Prentice Hall
<p>1970 -</p>	<p>Teori Akuntansi Positif Menjelaskan dan memprediksi fenomena</p> <ul style="list-style-type: none"> • Market-based Research (EMH) • Behavioural Research • Agency Theory • CAPM 	<ul style="list-style-type: none"> • R. Ball, (1971), "Index of Empirical Research in Accounting", <i>Journal of Accounting Research</i>, Spring • R. Ball and R. Wattsss, (1972), "Some Time Series Properties of Accounting Income", <i>Journal of Finance</i>, June • R. Wattss and J. Zimmerman, (1986), <i>Posiitive Accounting Theory</i>, NJ: Prentice Hall • J. Binberg, and J. Shield, (1989), "Two Decade of Behavioral Accounting Research: A Search for Order", <i>Business, Finance and Accounting</i>, • Berbagai artikel lain baik yang mengkritik maupun mendukung PAT, seperti tulisan Christensen, Tinker, Boland dan sebagainya

Sumber: Henderson, Peirson., and Brown (1992)

LAMPIRAN 2
PERISTIWA PENTING BERKAITAN DENGAN PERKEMBANGAN
AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN

ERA SEBELUM "FORMAL-THEORY"	
Abad 14	Munculnya konsep Double-Entry Bookkeeping
1400 - 1800	Penekanan pada informasi akuntansi untuk kebutuhan internal
Abad 19	Perkembangan akuntansi keuangan untuk kepentingan eksternal
Awal abad 20	Pengenalan perpajakan untuk bisnis, dan meningkatnya kebutuhan akan catatan akuntansi
Sampai 1930	Kebanyakan praktik akuntansi didasarkan pada judgment individual akuntan
ERA PROBLEM SOLVING (1930 - 1972)	
1930	Dibentuk American Institute of Accountant (AIA), dengan komite khusus yang menangani prosedur akuntansi
1933	Dikeluarkan Securities Act
1934	Dibentuk Securities and Exchange Commission (SEC) dan dikeluarkan Securities Exchange Act
1938	Pembentukan American Institute of Accountants, dengan komisi khusus yang menangani prosedur akuntansi
1957	American Institute of Accountants diubah menjadi American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
1959	Dibentuk Accounting Principles Board (APB) dan mulai menjalankan fungsinya
1964	Dikeluarkan AICPA Rule 203
1970	APB Statement No. 4
1971	AICPA menunjuk Study Group on Establishment of Accounting Principles and Study Group on The Objectives of Financial Statements
1972	Laporan dari Study Group on Establishment of Accounting Principles yang diserahkan ke AICPA
ERA KONSEPTUAL FRAMEWORK	
1973	Dibentuk Financial Accounting Standard Board (FASB) Selesaiannya Laporan dari Study Group on the Objectives of Financial Statement
1974	FASB mempublikasikan Discussion Memorandum (DM) tentang Kerangka Konseptual
1975	FASB mempublikasikan Discussion Memorandum tentang Materialitas.

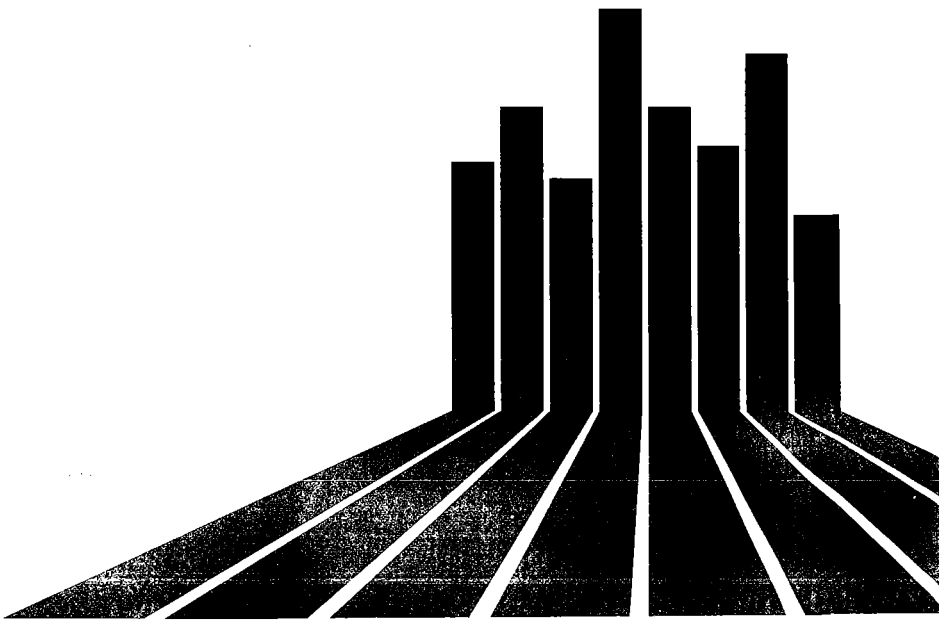
1976	FASB mempublikasikan dokumen yang berkaitan dengan kerangka konseptual: <ol style="list-style-type: none"> 1. Konklusi sementara tentang tujuan laporan keuangan 2. Luas lingkup kerangka konseptual 3. Discussion Memorandum tentang elemen laporan keuangan
1977	FASB mempublikasikan Exposure Draft (ED) tentang usulan Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) mengenai Tujuan dan Elemen Laporan Keuangan
1978	FASB mempublikasikan SFAC No. 1 "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises"
1979	FASB mempublikasikan: <ol style="list-style-type: none"> 1. DM tentang Pelaporan Earningh 2. ED tentang "Qualitative Characteristics of Accounting Information" 3. ED tentang Elemen Laporan Keuangan
1980	FASB mempublikasikan: <ol style="list-style-type: none"> 1. ED tentang "Objectives of Financial Reporting by non-Business Organization" 2. SFAC No. 2 "Qualitative Characteristics of Accounting Information" 3. SFAC No. 3 "Elements of Financial Statements of Business Enterprises" 4. SFAC No. 4 "Objectives of Financial Reporting by non-Business Organizations" 5. DM tentang Pelaporan Arus Dana (Funds Flows), Likuiditas, dan Fleksibilitas Keuangan
1981	FASB mempublikasikan ED tentang Pelaporan Laba (Income), Arus Kas (Cash Flows), dan Posisi Keuangan
1984	FASB mempublikasikan SFAC No. 5 "Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises"
1984	FASB mempublikasikan SFAC No. 6, <i>Elements of Financial Statements: A Replecement of FASB Concepts Statement No. 3</i>

Sumber: Chasteen, et.al, (1989)



Bab 4

Aspek Kelembagaan Dalam
Pengembangan Akuntansi





Bab 4

Aspek Kelembagaan Dalam Pengembangan Akuntansi

Proses pembentukan standar akuntansi atau sering disebut dengan *standard setting process* merupakan proses yang cukup pelik oleh karena melibatkan aspek politik, bisnis, sosial budaya. Aspek politik cukup dominan karena tarikan beberapa kepentingan baik pihak pemerintah, swasta maupun profesi akuntan itu sendiri. Hal ini dapat dipahami karena standar akuntansi yang akan diberlakukan akan mengikat semua pihak.

Dilihat dari aspek bisnis, standar akuntansi akan berkembang seiring dengan perkembangan dunia bisnis. Munculnya transaksi-transaksi bisnis baru yang semakin kompleks menuntut adanya standar akuntansi yang mengatur transaksi tersebut. Oleh karena standar akuntansi akan diterapkan pada suatu komunitas tertentu maka aspek sosial budaya juga akan mewarnai penyusunan standar tersebut.

Bab ini mencoba untuk menjelaskan proses pembentukan standar akuntansi di Amerika Serikat dan Indonesia, serta bagaimana aspek politik, bisnis dan sosial budaya ikut mewarnai proses pembentukan standar. Perlunya melihat sejarah pembentukan standar di Amerika karena profesi akuntansi di USA sudah cukup lama sehingga memudahkan bagi kita untuk melihat pengaruh berbagai aspek di atas terhadap penyusunan

standar akuntansi. Disamping itu dengan mengetahui sejarah penyusunan standar di Amerika akan memudahkan memahami proses penyusunan standar akuntansi di Indonesia. Hal ini disebabkan proses penyusunan standar akuntansi di Indonesia pada prinsipnya hanya mengadopsi standar akuntansi Amerika dan standar akuntansi Internasional.

1. PENYUSUNAN STANDAR AKUNTANSI DI AMERIKA

Pengembangan standar akuntansi di Amerika dapat dibagi ke dalam tiga tahap yaitu tahap awal pembentukan (1930 - 1936), periode setelah perang dunia (1946 - 1959), dan periode modern (1959 sampai sekarang). Periode sebelum tahun 1930 akuntansi di Amerika boleh dikatakan tidak diatur. Praktek dan prosedur akuntansi yang digunakan oleh dunia usaha umumnya dianggap rahasia. Satu perusahaan dengan perusahaan lainnya tidak saling mengetahui prosedur akuntansi yang digunakan. Sebagai akibatnya terjadi ketidakseragaman dalam praktek akuntansi antar perusahaan bahkan antar perusahaan dalam industri yang sama.

Tuntutan perlunya standar akuntansi datang dari perbankan dan kreditur lainnya karena merekalah pemakai utama laporan keuangan perusahaan. Tekanan yang dilakukan oleh perbankan dan kreditur lainnya adalah perusahaan perlu mengungkapkan dalam laporan keuangan sumber daya dalam wujud kas atau yang mendekati kas yang dapat digunakan untuk membayar kembali hutang perusahaan. Disamping itu dengan makin meningkatnya para pemodal individual di pasar modal yang tidak diikuti dengan perkembangan laporan keuangan yang dibutuhkan oleh para pemodal atau investor maka muncul pertanyaan apakah praktek akuntansi dan pelaporan yang ada saat itu mampu digunakan sebagai alat untuk menilai investasi. Melihat realitas bahwa pelaporan keuangan didasarkan pada praktek akuntansi yang tidak seragam, maka mendasarkan pada laporan keuangan sebagai alat penilaian investasi dapat menyesatkan bagi investor. Masalah inilah yang memicu perlunya pengembangan standar akuntansi yang seragam.

2. PERIODE PEMBENTUKAN (1930 - 1946)

Sebagai akibat dari *crash* di pasar modal th 1929 (*market crash*), periode 1930 sampai 1946 memiliki pengaruh signifikan di dalam praktek akuntansi di Amerika. Usaha pertama pengembangan standar

akuntansi dimulai dengan adanya persetujuan antara *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* dan *New York Stock Exchange (NYSE)* untuk mengembangkan prinsip-prinsip akuntansi yang harus diikuti oleh perusahaan yang terdaftar di *New York Stock Exchange*. Apa yang menjadi keprihatinan NYSE adalah banyaknya perusahaan yang terdaftar di bursa menggunakan berbagai praktek akuntansi yang berbeda. Pada awalnya AICPA berpendapat bahwa penyelesaian terbaik masalah ini adalah melalui dua pendekatan yaitu: (1) memberikan pendidikan kepada pemakai laporan akuntansi yang berkaitan dengan keterbatasan laporan keuangan. (2) perbaikan pelaporan keuangan agar lebih informatif bagi pemakai. Hasil dari kerjasama ini adalah formal draft "*five broad accounting principles*" yang disiapkan oleh komite AICPA dan disetujui oleh komite NYSE pada tanggal 22 September 1932. Dokumen ini merupakan usaha formal untuk mengembangkan "*generally accepted accounting principles*" dan dimasukkan kedalam *Accounting Research Bulletin (ARB)* No 43.

3. KOMITE PROSEDUR AKUNTANSI (1936 - 1946)

Pada tahun 1933 AICPA membentuk komite khusus pengembangan prinsip akuntansi. Namun demikian tidak banyak yang bisa dikerjakan oleh komite ini dan kemudian diganti dengan *Committee on Accounting Procedures (CAP)* pada tahun 1936. Anggota CAP bertambah dari semula 7 orang menjadi duapuluh satu orang. Pada awalnya CAP ingin mengembangkan prinsip-prinsip akuntansi yang komprehensif sebagai petunjuk umum pemecahan masalah praktek khusus. Untuk menyusun prinsip seperti ini diperlukan waktu sekitar 5 tahun dan *Stock Exchange Commission (SEC)* atau Bapepamnya Amerika menginginkan waktu yang lebih cepat. Akhirnya CAP memutuskan untuk mengadopsi pemecahan masalah khusus dan memberikan rekomendasi pemakaian metode akuntansi tertentu.

Dalam menjawab ASR no 4, CAP mulai tahun 1939 menerbitkan prinsip akuntansi yang memiliki dukungan otoritas. Selama periode dua tahun 1938 -1939 telah diterbitkan 12 *Accounting Research Bulletin (ARBs)*. Pada awalnya SEC merasa puas dengan dengan usaha yang dilakukan oleh profesi akuntansi untuk menyusun prinsip akuntansi. Namun demikian tidak semua konstituen merasa senang dengan pengembangan prinsip akuntansi selama periode tersebut. Anggota *American Accounting Association (AAA)* lebih menyukai pendekatan deduktif di dalam merumuskan standar akuntansi sebagai lawan pendekatan yang dilakukan oleh CAP yang menggunakan pendekatan

induktif. Pada masa 1939 - 1946 ternyata tidak menghasilkan prinsip akuntansi yang komprehensif. Namun demikian ada dua kontribusi penting yang dihasilkan. *Pertama*, keseragaman praktek akuntansi secara signifikan telah mengalami perbaikan. *Kedua*, kebijakan akuntansi yang dibuat di Amerika dibuat hanya untuk sektor swasta.

Ketika perang dunia ke II mulai, pengembangan standar akuntansi mengalami penurunan secara signifikan. Selama masa perang, CAP secara khusus menangani masalah-masalah akuntansi yang berkaitan dengan transaksi perang (*war transactions*). Dari 13 ARB yang diterbitkan antara Januari 1942 dan September 1946, tujuh ARB berkaitan dengan masalah perang dan terminologi.

4. PERIODE SETELAH PERANG (1946 - 1959)

Setelah perang dunia berakhir terjadi *boom* ekonomi di Amerika. Industri-industri memerlukan tambahan modal yang sangat signifikan untuk ekspansi usaha. Ekspansi ini pada gilirannya menciptakan lebih banyak lapangan kerja dan uang di dalam perekonomian. Dengan pasar modal, industri mulai aktif menggaet uang yang tersedia di masyarakat lewat go publik. Pada tahun 1940 diperkirakan ada empat juta pemegang saham di USA dan pada tahun 1952 jumlah pemegang saham meningkat menjadi tujuh juta dan dalam tahun 1962 mencapai tujuh belas juta pemegang saham. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar publik di USA sangat berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan.

Laporan keuangan menjadi sumber penting untuk pengambilan keputusan. Sebagai akibatnya laporan keuangan dan standar akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan mendapat perhatian secara nasional. Untuk pertama kalinya kebijakan akuntansi menjadi topik penting pada berita-berita *financial press*. Masalah utama adalah keseragaman atau komparabilitas pelaporan *earning* antar perusahaan yang berbeda. Tekanan terhadap profesi akuntansi dari *financial press* dan SEC untuk menghilangkan perbedaan metode akuntansi untuk transaksi yang sejenis yang berpengaruh secara langsung terhadap pelaporan laba.

Pada masa setelah perang CAP cukup sibuk sehingga secara total ada delapan belas ARB yang diterbitkan dari tahun 1946 sampai tahun 1953. Walaupun komite cukup berhasil menghilangkan praktek-praktek akuntansi yang banyak menjadi pertanyaan pada tahun 1930an, tetapi strategi ini menimbulkan banyak masalah baru pada akhir tahun 1940an dan awal tahun 1950an. CAP gagal menyusun

rekomendasi positif yang berkaitan dengan prinsip akuntansi secara umum. Sebagai akibatnya terjadi *supply* berlebihan dari standar akuntansi. Banyak praktek akuntansi alternatif terus bermunculan oleh karena tidak ada teori akuntansi yang dapat digunakan sebagai dasar pijakan. Situasi ini mengakibatkan timbulnya konflik antara CAP dan SEC.

Konflik ini terutama berkaitan dengan konsep laporan laba rugi *all inclusive* dan *current operating performance*. CAP merasa bahwa pelaporan laba rugi dengan konsep *current operating performance* akan meningkatkan daya banding *earning*. Laba atau rugi luar biasa harus dikeluarkan dari laba bersih jika menggunakan konsep *current operating performance*. Sebagai konsekuensinya, CAP menerbitkan ARB 32 yang merekomendasi menggunakan konsep *current operating performance*. Dalam tahun 1950, SEC mengusulkan amandemen *Regulation S-X* untuk menggunakan konsep *all-inclusive*. Usulan ini merupakan konfrontasi secara langsung terhadap ARB 32.

5. PERIODE BERAKHIRNYA COMMITTEE ON ACCOUNTING PROCEDURE (CAP)

Periode dari tahun 1957 sampai 1959 merupakan periode transisi pengembangan standar akuntansi di Amerika. Kritik terhadap CAP makin meningkat khususnya kritik yang mengecam CAP. *Financial executive* dan para praktisi akuntansi pada perusahaan kecil mengeluh bahwa mereka tidak pernah diminta hearing (pendapat) mereka terhadap usulan ARBs. Banyak orang merasa bahwa CAP bekerja terlalu lambat dan selalu menolak terhadap isu-isu kontroversial. Pada tahun 1957 AAA mempublikasikan statement yang mendasari konsep dan definisi standar akuntansi dengan pendekatan deduktif. Dalam pertemuan tahunan AICPA tahun 1957 dibentuk *Special Committee on Research Program*. Laporan dari komite ini menjadi cikal bakal didirikannya *Accounting Principles Board (APB)* dan *Accounting Research Division*. Laporan itu menekankan perlunya riset untuk mengembangkan standar akuntansi.

6. PERIODE MODERN (1959 - 2002)

Dengan dibentuknya APB dan *Accounting Research Division* pada tahun 1959, mulailah pengembangan standar akuntansi dilakukan melalui riset lebih dahulu. Divisi riset adalah lembaga otonom

memiliki seorang direktur yang mempunyai otoritas untuk mempublikasikan hasil temuan staf riset yang berkaitan dengan pengembangan prinsip akuntansi. Divisi ini juga tidak bertanggungjawab langsung kepada komite teknikal AICPA. Untuk menetapkan topik riset, direktur divisi akan berkonsultasi dahulu dengan APB. Jika keduanya tidak ada persetujuan, maka APB berhak menentukan topik apa yang harus dilakukan riset oleh divisi. Hasil dari proyek penelitian ini dipublikasikan dalam bentuk *Accounting Research Studies (ARS)*.

Bentuk dari lembaga APB mirip dengan CAP, memiliki anggota 18 sampai 21 orang yang semuanya adalah anggota AICPA. Mereka berasal dari kantor akuntan besar dan kecil, akademisi dan industri swasta. Pendapat atau opini APB diharapkan didasarkan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh divisi research. Diperlukan persetujuan 2/3 anggota untuk mensyahkan berlakunya standar akuntansi. Awal dari keberadaan APB dipenuhi dengan rasa keraguan dan kegagalan. Hasil studi riset tidak diterima oleh profesi khususnya kontroversi berkaitan dengan masalah *investment tax credit*. Ada dua alternatif perlakuan terhadap *investment tax credit* saat itu yaitu: (1) mengakui *tax benefit* pada saat diterima, yang didesain dengan *flow-through method*, dan (2) mengakui *tax benefit* selama umur aktiva yang disebut dengan *deferred method*. APB tidak merekomendasikan untuk melakukan penelitian berkaitan dengan hal ini, tetapi langsung menerbitkan APB *Opinion No 2* yang mengakui *deferred method*.

Opini ini menimbulkan penentangan dari tiga kantor akuntan besar yang memerintahkan kliennya untuk tidak perlu mengikuti pendapat APB. Lebih jauh lagi SEC pada bulan Januari 1963 menerbitkan ASR 96 yang memperbolehkan kedua metode pengakuan *investment tax credit* kepada perusahaan yang go publik. Jelas bahwa kantor akuntan besar dan SEC menantang langsung otoritas APB. Sebagai akibatnya APB menerbitkan Opini No 4 yang memperbolehkan kedua metode tersebut. Kritik-kritik lebih lanjut muncul terhadap APB dari tahun 1965 sampai 1967 berkaitan dengan kontroversi opini APB.

A. Laporan Komite Wheat dan Trueblood

Oleh karena kritik terhadap APB bermunculan terus, maka dalam bulan April 1971 AICPA membentuk dua grup *study* yaitu "*The Study Group on Establishment of Accounting Principles*" yang dipimpin oleh Francis M Wheat mantan komisi SEC dan pengkritik terdepan

profesi akuntansi. Grup lainnya adalah "*The Study Group on the Objectives of Financial Statement*" yang dipimpin oleh Robert M Trueblood.

Laporan komite Wheat selesai dalam bulan Maret 1972 yang menghendaki adanya perubahan signifikan pengembangan standar akuntansi. Rekomendasi komite ini antara lain:

- Pembentukan *Financial Accounting Foundation*. Lembaga ini memiliki 9 *trustee* dengan tugas utama mengangkat *anggota Financial Accounting Standard Board* (FASB) dan mencari dana untuk menjalankan operasinya.
- Pembentukan FASB. Dewan ini memiliki 7 orang anggota *full time* dan menetapkan standar pelaporan keuangan.
- Pembentukan *Financial Accounting Standard Advisory Council* dengan jumlah anggota 20 orang dan berkonsultasi dengan FASB untuk menetapkan prioritas dan *task force* dari reaksi terhadap usulan standar.

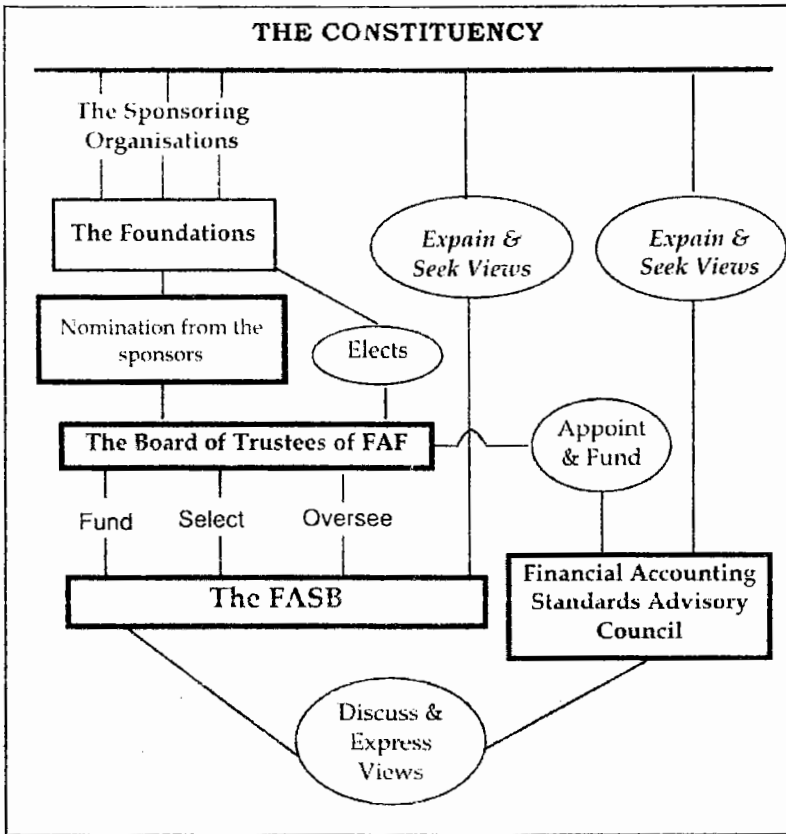
Rekomendasi ini diterima oleh AICPA bulan Juni 1972 dan FASB resmi berdiri 1 Juli 1973.

B. Mekanisme Operasional FASB

Struktur FASB mengalami perubahan pada tahun 1977 dan modifikasi perubahan ini sebagai hasil rekomendasi dari *Structure Committee of the Financial Accounting Foundation* (FAF). FAF terdiri dari 6 organisasi sponsor yaitu AAA, AICPA, *Financial Analysts Federation* (FAF), *Financial Executives Institute* (FEI), *National Association of Accountant* (NAA), dan *Security Industry Association* (SIA). FAF terdiri dari 13 orang anggota yang merupakan wakil dari 6 sponsor tersebut ditambah wakil dari pemerintah dengan komposisi sebagai berikut:

- Satu wakil AAA
- Empat wakil AICPA
- Satu wakil *Financial Analysts Federation*
- Dua wakil *Financial Executives Institute*
- Satu wakil *National Association of Accountant*
- Satu wakil *Security Industry Association*
- Tiga wakil dari kelompok akuntan pemerintah

Tampilan 4.1
The structure of the Board's Constituency Relationships



Sumber: Wolk and Tearney, 1997, p. 67)

Tugas FAF adalah mengangkat *Board of Trustee*. *Board of Trustee* ini telah dikembangkan untuk mengakomodasi tambahan dua anggota dari organisasi besar yang tidak termasuk dalam 6 organisasi sponsor yaitu dari Industri perbankan. *Board of Trustee* kemudian mengangkat anggota FASB, mendanai kegiatan Board dan berperan sebagai pengawas. Struktur konstituen dan hubungannya dengan FASB dapat dilihat pada tampilan 4.1.

Anggota FASB berjumlah 7 orang masing-masing diangkat untuk waktu 5 tahun dan dapat menjabat maksimum selama dua periode. Selama menjadi anggota FASB mereka harus independen. Tidak boleh ada konflik interest antara anggota secara pribadi dengan *public interest*. Latar belakang yang harus dimiliki oleh seorang anggota FASB adalah pengetahuan akuntansi, *finance* dan bisnis serta memiliki perhatian serius terhadap kepentingan publik.

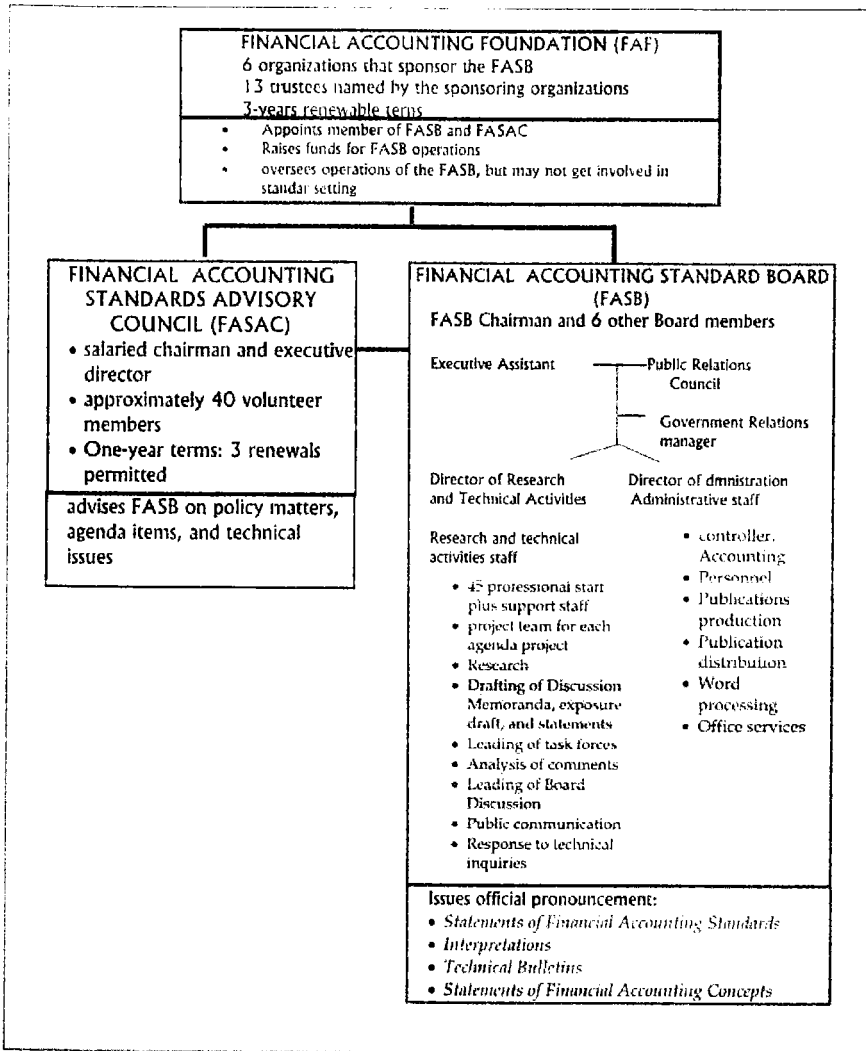
Financial Accounting Standard Advisory Council (FASAC) diangkat oleh *Board of Trustee*. FASAC memberi nasehat kepada FASB berkaitan dengan rencana kerja dan rencana proyek, prioritas agenda dan pengangkatan *task force* serta isu-isu teknis lainnya.

Prosedur penyusunan standar dimulai dengan melakukan identifikasi masalah. Kemudian dibentuk *task force* untuk mengeksplorasi segala aspek dari masalah tadi. Hasil kajian ini berupa *discussion memorandum* yang mengidentifikasi semua isu dan kemungkinan penyelesaiannya. *Discussion memorandum* ini disebarikan ke pihak-pihak yang berkepentingan. FASB kemudian melaksanakan *public hearing* dimana semua pihak yang berkepentingan memberikan pandangannya kepada dewan. Setelah *public hearing*, diterbitkan *exposure draft* dari standar dan dimintakan pendapat secara tertulis kepada semua pihak yang berkepentingan. Setelah mempertimbangkan komentar tertulis atas *exposure draft* diterbitkan *exposure draft* baru (jika diperlukan perubahan yang signifikan) atau *final vote* diambil oleh dewan FASB. Diperlukan pendapat mayoritas dari anggota FASB (yaitu 4 anggota menyetujui) agar dapat diterbitkan standar akuntansi final. Struktur organisasi FASB dapat dilihat pada tampilan 4.2.

7. PERIODE SETELAH SKANDAL AKUNTANSI (2002-SEKARANG)

Era ini merupakan era yang mengagetkan dunia akuntansi. Berbagai kasus skandal bisnis dan accounting fraud yang terjadi di berbagai negara yang melibatkan perusahaan besar seperti Sunbeam, Kmart, Enron, WorldCom, Global Crossing (USA), BCCI, Maxwell, Polly Peck (UK) and HIH Insurance (Australia) menyadarkan badan berwenang untuk melakukan reformasi berkaitan dengan praktik akuntansi.

Tampilan 1.2 The FASB and Its Supporting Structure



Sumber: Chasteen, et.al, 1989.

A. Aturan Dalam Sarbanes-Oxley Act 2002

Dalam lingkup praktik akuntansi di Amerika, skandal akuntansi yang dimulai kasusnya Enron tahun 2001 diikuti WorldCom tahun 2002 dan perusahaan lainnya merupakan fenomena menarik yang menampar akuntan. Kasus WorldCom merupakan kasus kebangkrutan terbesar dan terheboh dalam sejarah akuntansi dimana manajemen

WorldCom secara sengaja memalsukan data laba perusahaan. Arthur Andersen, auditor WorldCom gagal mengungkap pengalihan dana sebesar US\$3.85 milyar untuk menaikkan pendapatan (Oliver 2004). Kasus Enron juga menunjukkan pola serupa yaitu praktik manajemen laba, dimana Enron melaporkan laba yang tinggi dan menggunakan transaksi yang sangat kompleks dan direkayasa untuk mencapai tujuan mereka (Jennings 2003).

Kasus tersebut mendorong pemerintah Amerika melakukan reformasi praktik *corporate governance* dan praktik pelaporan keuangan. *Sarbanes-Oxley Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act* (SOX) disetujui dan disahkan oleh *US Congress* pada tahun 2002. Dikeluarkannya undang-undang ini dipandang sebagai paket kebijakan reformasi yang paling penting di Amerika (Wolk, et al. 2004). Tujuan utama SOX adalah untuk melindungi kepentingan investor dengan cara memperbaiki akurasi dan reliabilitas *disclosure* sesuai dengan persyaratan perundangan yang berlaku.

Dengan tujuan meningkatkan kepercayaan investor, SOX mewajibkan *chief executive officers* (CEO) dan *chief financial officers* (CFO) perusahaan yang terdaftar di pasar modal, secara hukum bertanggung jawab terhadap kebenaran laporan keuangan yang mereka tanda tangani (Goodman 2004). SOX juga menentukan dengan jelas peran akuntan publik dan audit committee dalam mekanisme *corporate governance*, persyaratan pelaporan keuangan dan hukuman bagi yang tidak mematuhi (Miller and Pashkoff 2002). Aturan yang terdapat dalam SOX tidak hanya mempengaruhi perusahaan Amerika dan perusahaan asing yang terdaftar di pasar modal Amerika, tetapi juga mempengaruhi regulator, akuntan publik, komite audit, pengacara, direktur perusahaan dan para analis. Salah satu implikasi SOX terhadap profesi akuntansi adalah bahwa auditor perusahaan yang terdaftar di pasar modal wajib mengeluarkan tiga opini: (1) opini tentang kewajaran penyajian laporan keuangan, (2) penilaian manajemen atas *internal control* dalam pelaporan keuangan, (3) opini tentang penilaian auditor atas keefektifan *internal control* dalam pelaporan keuangan.

B. The Public Company Accountability Oversight Board

Atas dasar ketentuan yang terdapat dalam SOX, di Amerika dibentuk *Public Company Accountability Oversight Board* (PCAOB). PCAOB ini merupakan organisasi nirlaba swasta terdiri dari lima anggota dan maksimal dua diantaranya adalah anggota yang bersertifikat akuntan publik (*certified public accountant*). Misi utama

PCAOB adalah untuk melindungi kepentingan investor dan kepentingan publik dengan cara mengawasi auditor perusahaan publik dalam menyajikan laporan audit yang independen, jujur dan informatif. SOX memberi wewenang kepada PCAOB untuk membuat aturan tentang pendaftaran (perizinan) dan pelaporan kantor akuntan publik, standar audit dan standar profesional lainnya, serta inspeksi dan investigasi atas kegiatan kantor akuntan publik.

Aturan yang dibuat PCAOB yang ditujukan kepada akuntan publik adalah kewajiban akuntan publik untuk menilai keefektifan internal control dalam praktik pelaporan keuangan berdasarkan pada kriteria tertentu seperti "integrated framework" yang dikeluarkan oleh *the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). PCAOB juga mengeluarkan *Auditing Standard No. 2* yang mendefinisikan konsep *internal control* dalam pelaporan keuangan dan mengatur tujuan auditor dalam menilai *internal control*. Selain itu PCAOB menekankan arti penting "Control Environment" dan "Antri-Fraud Program and Control" bagi auditor dalam menilai *internal control* yang digunakan dalam pelaporan keuangan.

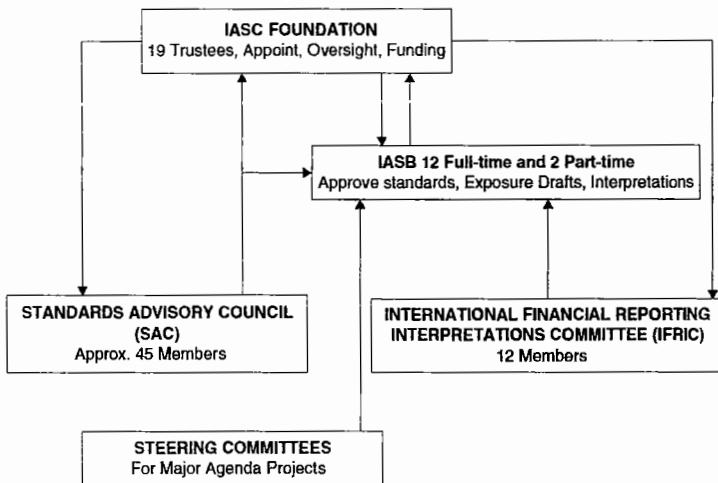
8. STANDAR AKUNTANSI GLOBAL

Masing masing negara mempunyai organisasi yang bertanggungjawab menentukan standar akuntansi dan pelaporan keuangan. Standar akuntansi yang disusun oleh masing masing negara sangat berbeda karena berbagai alasan dan juga karena sistem hukum yang berbeda. Perbedaan standar akuntansi ini menimbulkan masalah bagi perusahaan perusahaan multinasional yang beroperasi lintas batas negara. Perusahaan yang beroperasi di beberapa negara akan menemui kesulitan dalam memenuhi standard akuntansi di negara negara tersebut. Perbedaan stanadr akunatnsi ini juga berdampak bagi investor yang harus membandingkan laporan keuangan antar perusahaan dalam rangka memilih investasi yang akan dilakukan.

Dalam rangka mengatasi masalah ini, dibentuk International Accounting Standards Committee (IASC) dalam tahun 1973. Selama tahun 1973 sampai 2001 IASC telah menerbitkan 41 International Accounting Standards (IASs). Dalam tahun 2001 IASC me-reorganisasi dan membuat standard setting body yang baru yang dikenal dengan International Accounting Standards Board (IASB). IASC sekarang bertindak sebagai payung organisasi seperti Financial Accounting Foundation (FAF) di Amerika Serikat. Tujuan IASB mengembangkan satu standard akuntansi global yang

mempunyai kualitas tinggi, dapat dipahami dan dapat diterapkan untuk membantu para pelaku pasar modal dunia dan pemakai yang lain untuk membuat keputusan ekonomi.

Sejak saat itu IASB mereview kembali beberapa standard yang sudah diterbitkan dan menerbitkan tambahan 9 standar yang dikenal dengan International Financial Reporting Standards (IFRSs). Ketaatan terhadap IFRS masing bersifat voluntary karena IASB tidak mempunyai otoritas memaksa. Namun demikian banyak negara di dunia saat ini mendasarkan standard akuntansinya mengikuti standard IFRS. Bahkan The International Organization of Securities Commission (IOSCO) yaitu organisasi internasional Pengawas Pasar Modal menyetujui resolusi bagi anggota IOSCO untuk menggunakan standard IFRS dalam menyusun laporan keuangan untuk cross-border listing.



Tampilan 4.3 Struktur International Accounting Standard Board (IASB)

A. The IASC Foundation

IASC foundation awalnya beranggotakan 19 Trustees meliputi 6 dari Amerika Serikat, 7 dari Eropa, 4 dari Asia-Pasifik dan 1 masing masing dari Afrika dan Amarika Latin mereka berasal dari latar belakang g fungsioanl yang berberda. Trustee mempunyai tanggungjawab:

- a. Mengangkat anggota dewan (board), termasuk mereka yang akan bertindak melayani bantuan kapasitas dengan masing-

masing national standard setter dan menetapkan kontak jasa dan kriteri kinerja.

- b. Mengangkat anggota IFRIC dan SAC.
- c. Mengkaji strategi tahunan dari IASC dan efektifitasnya.
- d. Menyetujui anggaran tahunan IASC dan efektifitasnya.
- e. Mengkaji isu-isu strategis yang akan mempengaruhi standard akuntansi, mendorong IASC dan pekerjaannya, dan mendorong tujuan penerapan IFRS.
- f. Menetapkan dan merubah prosedur operasional untuk dewan (board), IFRIC dan SAC.

Dalam melaksanakan tugasnya Trustee bertindak atas dasar *single majority vote*, kecuali untuk meng-amendemen konstitusi memerlukan persetujuan 75% majority.

B. The International Accounting Standard Board

Dewan IASB mempunyai 14 anggota, dimana 12 anggota full time dan 2 anggota part time. IASB bertanggungjawab:

- a. Mengembangkan dan menerbitkan IFRS dan Exposure Drafts, dan
- b. Menyetujui interpretasi yang dikembangkan oleh IFRIC.

Anggota dewan IASB harus memiliki keahlian teknis. Trustee harus memastikan bahwa dewan IASB tidak didominasi oleh kelompok tertentu atau kepentingan regional. Untuk memenuhi keahlian teknis dan pengalaman maka dewan IASB paling sedikit 5 orang anggota mempunyai latar belakang praktisi auditor, 3 orang anggota mempunyai latar belakang financial statement preparers, 3 orang anggota pengguna laporan keuangan dan 1 orang dari latar belakang akademisi.

Tujuh dari 14 anggota dewan IASB mempunyai tanggungjawab liaison langsung dari satu atau lebih national standard setter. Dewan IASB memiliki diskresi penuh terhadap agenda teknis, misalkan melakukan riset rinci secara outsourcing atau pekerjaan lain kepada national standard setter. Dewan IASB umumnya membentuk steering committee. Dewan perlu melakukan konsultasi kepada SAC proyek-proyek penting, prioritas pekerjaan dan agenda pengambilan keputusan. Sebelum menerbitkan standard, dewan harus terlebih dahulu menerbitkan exposure draft untuk mendapatkan komentar dari masyarakat. Publikasi exposure draft, IFRS atau interpretasi IFRIC memerlukan persetujuan 8 dari

14 anggota dewan IASB. Dewan IASB mengadakan peretemuan bulanan (kecuali bulan Agustus) selama 3 sampai 5 hari.

C. International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRIC sampai tahun 2002 dikenal dengan Standing Interpretations Committee, memiliki 12 anggota yang diangkat Trustee untuk periode tugas selama 3 tahun. Anggota IFRIC tidak mendapatkan gaji tetap, tetapi semua biaya yang dikeluarkan akan di reimburse (diganti). IFRIC bertanggungjawab:

- a. Menginterpretasikan penerapan IFRS dan memberikan acuan isu-isu pelaporan keuangan yang tidak dibahas khusus dalam IFRS.
- b. Mempublikasikan Draft Interpretasi untuk mendapat tanggapan dari masyarakat.
- c. Melaporkan kepada dewan dan mendapatkan persetujuan dewan untuk final interpretasi.

Draft atau final interpretasi disetujui oleh IFRIC ketika tidak ada lebih dari 3 anggota IFRIC yang menolak.

D. The Standard Advisory Council

SAC saat ini memiliki 49 anggota dan menyediakan suatu forum baik bagi organisasi atau individu yang mempunyai interest terhadap International financial reporting untuk berpartisipasi dalam proses standard setting. Anggota SAC diangkat untuk periode 3 tahun dan memiliki latar belakang geografi dan fungsional yang berbeda. Ketua IASB sekaligus juga menjadi ketua SAC. SAC mengadakan pertemuan tiga kali setahun dan terbuka untuk masyarakat untuk:

- a. Memberi nasehat dewan untuk prioritas pekerjaan dewan.
- b. Memberitahu dewan terhadap dampak usulan standard untuk penggunaan dan penyusunan laporan keuangan, dan
- c. Memberikan nasehat kepada dewan atau kepada Trustee.

Tabel 4.1 Standar Akuntansi Internasional
IAS dan IFRS

Standar	Keterangan
IAS 1	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Inventories
IAS 3,4,5 dan 6	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 7	Cash Flow Statements
IAS 8	Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Error
IAS 9	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 10	Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Construction and Service Contracts
IAS 12	Income Taxes
IAS 13	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 14	Segment Reporting
IAS 15	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 16	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leases
IAS 18	Revenue Recognition
IAS 19	Employee Benefit
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 22	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 23	Borrowing Costs
IAS 24	Related Party Disclosures
IAS 25	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28	Investment in Associates
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 30	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 31	Financial Reporting of Interest in Joint Ventures
IAS 32	Financial Instruments: Presentation
IAS 33	Earning Per Share
IAS 34	Interim Financial Reporting
IAS 35	Ditarik kembali (withdrawn)
IAS 36	Impairment of Assets

Standar	Keterangan
IAS 37	Provisions,Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Intangible Assets
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investment Property
IAS 41	Agriculture
IFRS 1	Fisrt time adoption of IFRSs
IFRS 2	Share-Based Payment
IFRS 3	Busniess Combinations
IFRS 4	Insurance Contracts
IFRS 5	Non Current Assets held for Sale and Presentation of Discontinued Operations
IFRS 6	Exploration and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Financial Instruments Disclosures
IFRS 8	Operating Segments
IFRS 9	Finacial Instruments
IFRS	For Small Medium Enterprises(SMEs)

IAS	29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS	30	
IAS	31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
IAS	32	Financial Instruments: Presentation
IAS	33	Earnings Per Share
IAS	34	Interim Financial Reporting
IAS	35	
IAS	36	Impairment of Assets
IAS	37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS	38	Intangible Assets
IAS	39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS	40	Investment Property
IAS	41	Agriculture
IFRS	1	First time adoption of IFRSs
IFRS	2	Share-Based Payment
IFRS	3	Business Combinations
IFRS	4	Insurance Contracts
IFRS	5	Non Current Assets held for Sale and Presentation of Discontinued Operations
IFRS	6	Exploration and Evaluation of Mineral Resources
IFRS	7	Financial Instruments: Disclosures
IFRS	8	Operating Segments

Referensi

- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Chasteen, L. G., et.al, 1989, *Intermediate Accounting*, 3rd ed., New York: McGraw-Hill
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Goodman, G. 2004. "Sarbanes-Oxley: Are We There Yet, <http://www.sarbanes-oxley.com/> accessed on 2 December 2004.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Jennings, M. M. 2003. "Ethics and Non-GAAP Financial Reporting," *Corporate Finance Review*, 8:3 (November/December), pp. 43-46.
- Kirk, R. 2009. *IFRS: A Quick Reference Guide*. CIMA Publishing
- Miller, R. I. and P. H. Pashkoff. 2002. "Regulations under the Sarbanese-Oxley Act." *Journal of Accountancy*, October, pp. 33-36.
- Oliver, R. W. 2004. *What Is Transparency?*, New York: McGraw-Hill
- Scipeland, J D, and Sepe, J F. 2011. *Intermediate Accounting*, McGraw-Hill
- Wolk, H, I., and M. G. Tearney. 1997. *Accounting Theory*. 4th Edition. South Western Publishing.
- Wolk, H. I., J. L. Dodd, and M. C. Tearney. 2004. *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. 6th ed. USA: Thompson-South Western



Bab 5

Akuntansi Di Indonesia



Bab 5

Akuntansi Di Indonesia

Akuntansi Indonesia mengalami pasang surut perkembangan. Ada berbagai faktor yang mempengaruhi perkembangan akuntansi di Indonesia. Faktor tersebut antara lain lingkungan politik dan ekonomi serta organisasi profesi.

Seperti diketahui Indonesia telah mengalami perubahan dalam lingkungan politik dengan ditandai pergantian kepemimpinan yang memiliki karakter berbeda. Perbedaan karakter kepemimpinan ini pada akhirnya akan mempengaruhi model ekonomi negara serta mempengaruhi praktik akuntansi.

Bab ini mencoba membahas perkembangan praktik akuntansi di Indonesia. Pembahasan pertama dimulai dengan menggambarkan sejarah perkembangan akuntansi di Indonesia. Pada bagian berikutnya akan dibahas kerangka institusional dan legislatif yang mempengaruhi praktik akuntansi. Pembahasan berikutnya berturut-turut berisi tentang pelaporan keuangan dan persyaratan pengungkapan, kualitas pelaporan keuangan dan transparansi, perkembangan organisasi profesi, struktur IAI dan standar akuntansi di Indonesia.

1. SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI DI INDONESIA

Praktik akuntansi di Indonesia dapat ditelusur pada era penjajahan Belanda sekitar 17 (ADB 2003) atau sekitar tahun 1642 (Soemarso 1995). Jejak yang jelas berkaitan dengan praktik akuntansi di Indonesia dapat ditemui pada tahun 1747, yaitu praktik pembukuan yang dilaksanakan Amphioen Sociteyt yang berkedudukan di Jakarta (Soemarso 1995). Pada era ini Belanda mengenalkan sistem pembukuan berpasangan (*double-entry bookkeeping*) sebagaimana yang dikembangkan oleh Luca Pacioli. Perusahaan VOC milik Belanda – yang merupakan organisasi komersial utama selama masa penjajahan – memainkan peranan penting dalam praktik bisnis di Indonesia selama era ini (Diga dan Yunus 1997).

Kegiatan ekonomi pada masa penjajahan meningkat cepat selama tahun 1800an dan awal tahun 1900an. Hal ini ditandai dengan dihapuskannya tanam paksa sehingga pengusaha Belanda banyak yang menanamkan modalnya di Indonesia. Peningkatan kegiatan ekonomi mendorong munculnya permintaan akan tenaga akuntan dan juru buku yang terlatih. Akibatnya, fungsi *auditing* mulai dikenalkan di Indonesia pada tahun 1907 (Soemarso 1995). Peluang terhadap kebutuhan *audit* ini akhirnya diambil oleh akuntan Belanda dan Inggris yang masuk ke Indonesia untuk membantu kegiatan administrasi di perusahaan tekstil dan perusahaan manufaktur (Yunus 1990). Internal auditor yang pertama kali datang di Indonesia adalah J.W Labrijn – yang sudah berada di Indonesia pada tahun 1896 dan orang pertama yang melaksanakan pekerjaan audit (menyusun dan mengontrol pembukuan perusahaan) adalah Van Schagen yang dikirim ke Indonesia pada tahun 1907 (Soemarso 1995).

Pengiriman Van Schagen merupakan titik tolak berdirinya Jawatan Akuntan Negara – *Government Accountant Dienst* yang terbentuk pada tahun 1915 (Soemarso 1995). Akuntan publik yang pertama adalah Frese & Hogeweg yang mendirikan kantor di Indonesia pada tahun 1918. Pendirian kantor ini diikuti kantor akuntan yang lain yaitu kantor akuntan H.Y.Voerens pada tahun 1920 dan pendirian Jawatan Akuntan Pajak – *Belasting Accountant Dienst* (Soemarso 1995). Pada era penjajahan, tidak ada orang Indonesia yang bekerja sebagai akuntan publik. Orang Indonesia pertama yang bekerja di bidang akuntansi adalah JD Massie, yang diangkat sebagai pemegang buku pada Jawatan Akuntan Pajak pada tanggal 21 September 1929 (Soemarso 1995).

Kesempatan bagi akuntan lokal (Indonesia) mulai muncul pada tahun 1942-1945, dengan mundurnya Belanda dari Indonesia. Sampai tahun 1947 hanya ada satu orang akuntan yang berbangsa Indonesia yaitu Prof. Dr. Abutari (Soerमारso 1995). Praktik akuntansi model Belanda masih digunakan selama era setelah kemerdekaan (1950an). Pendidikan dan pelatihan akuntansi masih didominasi oleh sistem akuntansi model Belanda. Nasionalisasi atas perusahaan yang dimiliki Belanda dan pindahnya orang-orang Belanda dari Indonesia pada tahun 1958 menyebabkan kelangkaan akuntan dan tenaga ahli (Diga dan Yunus 1997).

Atas dasar nasionalisasi dan kelangkaan akuntan, Indonesia pada akhirnya berpaling ke praktik akuntansi model Amerika. Namun demikian, pada era ini praktik akuntansi model Amerika mampu berbaur dengan akuntansi model Belanda, terutama yang terjadi di lembaga pemerintah. Makin meningkatnya jumlah institusi pendidikan tinggi yang menawarkan pendidikan akuntansi—seperti pembukaan jurusan akuntansi di Universitas Indonesia 1952, Institut Ilmu Keuangan (Sekolah Tinggi Akuntansi Negara-STAN) 1990, Universitas Padjajaran 1961, Universitas Sumatera Utara 1962, Universitas Airlangga 1962 dan Universitas Gadjah Mada 1964 (Soerमारso 1995)—telah mendorong pergantian praktik akuntansi model Belanda dengan model Amerika pada tahun 1960 (ADB 2003). Selanjutnya, pada tahun 1970 semua lembaga harus mengadopsi sistem akuntansi model Amerika (Diga dan Yunus 1997).

Pada pertengahan tahun 1980an, sekelompok teknokrat muncul dan memiliki kepedulian terhadap reformasi ekonomi dan akuntansi. Kelompok tersebut berusaha untuk menciptakan ekonomi yang lebih kompetitif dan lebih berorientasi pada pasar—dengan dukungan praktik akuntansi yang baik. Kebijakan kelompok tersebut memperoleh dukungan yang kuat dari investor asing dan lembaga-lembaga internasional (Rosser 1999). Sebelum perbaikan pasar modal dan pengenalan reformasi akuntansi tahun 1980an dan awal 1990an, dalam praktik banyak ditemui perusahaan yang memiliki tiga jenis pembukuan—satu untuk menunjukkan gambaran sebenarnya dari perusahaan dan untuk dasar pengambilan keputusan; satu untuk menunjukkan hasil yang positif dengan maksud agar dapat digunakan untuk mengajukan pinjaman/kredit dari bank domestik dan asing; dan satu lagi yang menunjukkan hasil negatif (rugi) untuk tujuan pajak (Kwik 1994).

Pada awal tahun 1990an, tekanan untuk memperbaiki kualitas pelaporan keuangan muncul seiring dengan terjadinya berbagai skandal pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi kepercayaan dan perilaku investor. Skandal pertama adalah kasus Bank Duta (bank swasta yang dimiliki oleh tiga yayasan yang dikendalikan presiden Suharto) Bank Duta *go public* pada tahun 1990 tetapi gagal mengungkapkan kerugian yang jumlah besar (ADB 2003). Bank Duta juga tidak menginformasi semua informasi kepada Bapepam, auditornya atau *underwriternya* tentang masalah tersebut. Celakanya, auditor Bank Duta mengeluarkan opini wajar tanpa pengecualian. Kasus ini diikuti oleh kasus Plaza Indonesia Realty (pertengahan 1992) dan Barito Pacific Timber (1993). Rosser (1999) mengatakan bahwa bagi pemerintah Indonesia, kualitas pelaporan keuangan harus diperbaiki jika memang pemerintah menginginkan adanya transformasi pasar modal dari model "*casino*" menjadi model yang dapat memobilisasi aliran investasi jangka panjang.

Berbagai skandal tersebut telah mendorong pemerintah dan badan berwenang untuk mengeluarkan kebijakan regulasi yang ketat berkaitan dengan pelaporan keuangan. Pertama, pada September 1994, pemerintah melalui IAI mengadopsi seperangkat standar akuntansi keuangan, yang dikenal dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Kedua, Pemerintah bekerja sama dengan Bank Dunia (World Bank) melaksanakan Proyek Pengembangan Akuntansi yang ditujukan untuk mengembangkan regulasi akuntansi dan melatih profesi akuntansi. Ketiga, pada tahun 1995, pemerintah membuat berbagai aturan berkaitan dengan akuntansi dalam Undang Undang Perseroan Terbatas. Keempat, pada tahun 1995 pemerintah memasukkan aspek akuntansi/pelaporan keuangan kedalam Undang-Undang Pasar Modal (Rosser 1999).

Jatuhnya nilai rupiah pada tahun 1997-1998 makin meningkatkan tekanan pada pemerintah untuk memperbaiki kualitas pelaporan keuangan. Sampai awal 1998, kebangkrutan konglomerat, *collapsenya* sistem perbankan, meningkatnya inflasi dan pengangguran memaksa pemerintah bekerja sama dengan IMF dan melakukan negosiasi atas berbagai paket penyelamat yang ditawarkan IMF. Pada waktu ini, kesalahan secara tidak langsung diarahkan pada buruknya praktik akuntansi dan rendahnya kualitas keterbukaan informasi (*transparency*). Ringkasan perkembangan praktik akuntansi di Indonesia dapat dilihat pada tabel 5.1.

Tabel 5.1
Faktor Lingkungan dan Praktik Akuntansi

PERKEMBANGAN POLITIK DAN SOSIAL	PERKEMBANGAN EKONOMI	PERKEMBANGAN AKUNTANSI
<p>ERA KOLONIAL BELANDA (1595-1945):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Belanda menguasai Jawa dan kepulauan lain • Islam menjadi agama mayoritas 	<p>Perusahaan Hindia Belanda (VOC) menguasai perdagangan di Indonesia. Keterlibatan dan aktifitas Pribumi di perdagangan dibatasi dengan ketat. Etnis China diberi hak khusus di bidang perdagangan dan transportasi air.</p>	<p>Belanda mengenalkan akuntansi di Indonesia. Regulasi akuntansi yang pertama dikeluarkan tahun 1642 oleh Gubernur Jendral Hindia Belanda. Regulasi tersebut mengatur administrasi Kas dan Piutang (Abdoelkadir 1982)</p>
<p>ERA SOEKARNO (1945-1966): Indonesia memperoleh kemerdekaan. Kepemimpinan presiden Soekarno dekat dengan Pemerintah Cina (RRC). Tahun 1965 terjadi usaha kudeta oleh komunis yang berhasil digagalkan dan mendorong peran militer</p>	<p>Dominasi perdagangan oleh Belanda dan Cina mendorong munculnya ketidakadilan di masyarakat. Akhirnya, Indonesia memilih pendekatan sosialis dalam pembangunan yang ditandai dengan dominasi peran negara. Tahun 1958, semua perusahaan milik Belanda dinasionalisasi dan warga negara Belanda keluar dari Indonesia</p>	<p>Akademisi lulusan Amerika mengisi kekosongan posisi akuntan dan sistem akuntansi dan auditing Amerika dikenalkan di Indonesia. Baik akuntansi model Belanda maupun Amerika digunakan secara bersama.</p> <p>Ikatan Akuntan Indonesia didirikan tahun 1957 untuk memberi pedoman dan untuk mengkoordinasi aktivitas akuntan</p>

<p>ERA SUHARTO (1966-1998): Suharto menjadi presiden tahun 1966 dengan pendekatan kebijakan ekonomi dan politik yang konservatif.</p>	<p>Di bawah kepemimpinan Suharto, pembangunan ekonomi didasarkan pada pendekatan kapitalis. Investasi asing didorong dan tahun 1967 dikeluarkan Undang-Undang Penanaman Modal Asing yang menghasilkan munculnya perusahaan asing</p> <p>Tahun 1997-1998 Krisis Keuangan Asia menimpa Indonesia dan banyak perusahaan yang bangkrut</p>	<p>Terjadi transfer pengetahuan dan keahlian akuntansi secara langsung dari Kantor pusat perusahaan asing kepada karyawan Indonesia dan secara tidak langsung mempengaruhi aktivitas bisnis</p> <p>Tahun 1973, IAI mengadopsi seperangkat prinsip akuntansi dan standar auditing serta <i>professional code of conduct</i>. Prinsip-prinsip akuntansi didasarkan pada pedoman akuntansi yang dipublikasikan AICPA tahun 1965</p> <p>Standar akuntansi internasional diadopsi tahun 1995</p>
<p>ERA SETELAH SUHARTO (SETELAH 1998): Suharto dipaksa mengundurkan diri pada tahun 1998</p>	<p>Indonesia berjuang dari kesulitan ekonomi dan stabilitas sosial</p>	<p>Regulasi diperketat untuk memperbaiki pengungkapan informasi</p>

Sumber: Siddik dan Jensen (1984) yang dimodifikasi oleh ADB (2003)

2. KERANGKA INSTITUTIONAL DAN LEGISLATIF

Secara yuridis, kerangka regulasi bisnis di Indonesia merefleksikan dua pengaruh (ADB 2003). *Pertama*, beberapa undang-undang masih didasarkan pada undang-undang era kolonial Belanda. *Kedua*, beberapa undang-undang dikeluarkan pada era setelah kemerdekaan. Pada era setelah kemerdekaan, aturan yang mempengaruhi aktivitas bisnis komersial dibentuk melalui keputusan presiden dan regulasi yang dikeluarkan oleh lembaga pemerintah. Aturan tersebut adalah sebagai berikut.

1. Commercial Code 1847

Di Indonesia undang-undang ini dinamakan “Kitab Undang-Undang Hukum Dagang” yang isinya diambil dari “*Commercial Code - nya*” Belanda (*Wetboek van Koophandel 1847*) dengan beberapa perubahan. Undang-undang tersebut mengatur kegiatan bisnis dan memiliki aturan umum dimana catatan akuntansi yang cukup harus dibuat sehingga posisi keuangan perusahaan dapat ditentukan. Namun demikian undang-undang ini tidak mengatur secara spesifik pembukuan atau catatan yang bagaimana yang harus dibuat dan disimpan

2. Undang-Undang Perseroan Terbatas No. 1 Tahun 1995

Undang-Undang ini efektif berlaku bulan Maret 1996 dan mengatur berbagai persyaratan penyusunan laporan keuangan. Di samping itu, ada aturan yang menyebutkan bahwa direktur perusahaan harus menyampaikan laporan keuangan dalam rapat umum pemegang saham (RUPS) paling lambat 5 bulan setelah tanggal laporan keuangan. Selain itu, direktur perusahaan dan komisaris wajib menandatangani laporan tersebut.

UU No 1/1995 ini juga mengatur ketentuan bahwa laporan keuangan harus disusun dan disajikan sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Penyimpangan terhadap PSAK harus diungkapkan dan alasan atas penyimpangan tersebut harus diungkapkan. UU ini dengan jelas mengatur bahwa perusahaan yang memenuhi salah satu ketentuan berikut ini wajib diaudit:

- a. Perusahaan yang pendanaannya berasal dari mobilisasi dana masyarakat (bank, asuransi dan dana investasi)
- b. Perusahaan yang mengeluarkan instrumen hutang
- c. Perusahaan yang *go public* di pasar modal

Dalam Undang-Undang tersebut disebutkan bahwa RUPS memiliki hak untuk tidak menyetujui laporan keuangan yang tidak sesuai dengan persyaratan audit. Selanjutnya, laporan keuangan yang telah diaudit dan disetujui pemegang saham harus dipublikasikan di dua koran harian.

3. Peraturan Pemerintah No. 64 Tahun 1999 tentang Laporan Keuangan Perusahaan.

Peraturan pemerintah ini merefleksikan perbaikan yang signifikan berkaitan dengan upaya menciptakan praktik bisnis yang transparan. Aturan sebelumnya menyebutkan bahwa hanya

perusahaan yang terdaftar di pasar modal yang wajib menyampaikan laporan keuangan auditan. Namun dalam PP No. 64/1999 ini disebutkan bahwa perusahaan berikut ini wajib menyampaikan laporan keuangan auditan:

- a. Perusahaan yang diatur dalam UU No. 1/1995
- b. Perusahaan mengumpulkan dana dari masyarakat
- c. Perusahaan yang mengeluarkan instrumen hutang
- d. Perusahaan yang memiliki total aktiva bersih lebih dari Rp 25 milyar

Peraturan ini juga memuat ketentuan sebagai berikut:

- a. Laporan keuangan auditan terdiri dari Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Modal, dan Catatan atas laporan keuangan (termasuk daftar hutang dan penyertaan modal).
- b. Informasi lebih mudah diperoleh termasuk akses informasi melalui internet dan copy laporan tersedia kantor pendaftaran perusahaan di wilayah lokal

4. Undang-Undang Pasar Modal No. 8 Tahun 1995

Undang-Undang ini diantaranya mengatur penyusunan, penyajian dan audit laporan keuangan. Undang-Undang ini didukung oleh berbagai peraturan Bapepam seperti:

- a. Preemptive Right (IX.D.I)
- b. Benturan Kepentingan atas Transaksi khusus (IX.E.I)
- c. Transaksi Material dan Perubahan Lini Bisnis Utama (IX.F.2)
- d. Merger dan Konsolidasi Perusahaan Publik (IX.G.I)
- e. Perencanaan dan Pelaksanaan RUPS (IX.I.I)
- f. Penawaran Saham Perusahaan kepada Publik (X.K.I)
- g. Pengungkapan Informasi yang harus segera dibuat kepada publik (X.K.4)

5. Undang-Undang Perbankan No. 7 Tahun 1992 (diubah dengan UU No 19 tahun 1998)

Undang-undang ini menyebutkan bahwa Bank Indonesia dapat menunjuk akuntan publik—untuk dan atas nama BI—guna melaksanakan audit pada bank tertentu baik secara periodik maupun setiap saat sesuai kebutuhan.

3. PELAPORAN KEUANGAN DAN PERSYARATAN PENGUNGKAPAN

Di Indonesia, pengungkapan (*disclosure*) diatur oleh berbagai lembaga. Lembaga yang berhubungan dengan aspek pelaporan keuangan di Indonesia adalah (Diga dan Yunus 1997):

- a. Bank Indonesia. Di luar otoritasnya sebagai pihak yang mengatur kebijakan moneter negara, BI juga mengatur persyaratan pelaporan keuangan untuk semua bank dan lembaga keuangan non bank yang beroperasi di Indonesia
- b. Departemen Keuangan. Departemen ini mengawasi aktivitas Direktorat Jenderal Pajak dan Bapepam
- c. Direktorat Jenderal Pajak. Lembaga ini bertanggungjawab atas administrasi peraturan pajak dan membuat pedoman pembukuan dan laporan keuangan yang diperlukan semua wajib pajak berbentuk badan usaha
- d. Bapepam. Bapepam bertindak sebagai regulator atas surat berharga semua perusahaan yang terdaftar di pasar modal Indonesia. Bapepam juga mengatur berbagai ketentuan pelaporan keuangan perusahaan go public.

Dengan adanya berbagai badan yang berwenang tersebut, perusahaan yang berada di Industri tertentu (seperti perbankan dan asuransi) diwajibkan untuk menyerahkan laporan keuangan tahunan auditan kepada lembaga pemerintah tertentu. Perusahaan yang *go public* juga wajib menyerahkan laporan keuangan tahunan auditan kepada Bapepam dan otoritas bursa (BEJ dan BES) dalam waktu 120 hari setelah tanggal laporan keuangan. Perusahaan ini juga wajib menyerahkan laporan keuangan tahunan auditan kepada Departemen Perdagangan dan Industri dalam waktu 180 hari setelah tanggal laporan keuangan. Selain itu, secara teknis tidak ada aturan yang mewajibkan perusahaan menyerahkan laporan keuangan tersebut kepada kantor pajak. Namun demikian, dalam praktiknya petugas pajak umumnya meminta wajib pajak untuk menyertakan laporan keuangan auditan ketika wajib pajak mengajukan restitusi pajak (Kurniawan and Indriantoro 2000).

Keputusan Presiden No 97/PM/1996 menyatakan bahwa pemerintah meminta perusahaan yang terdaftar di pasar modal untuk menyerahkan 4 copy laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut harus mencantumkan perbandingan dua laporan selama dua tahun berturut-turut. Lebih lanjut, disebutkan bahwa laporan keuangan harus disusun sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan.

Total *disclosure* yang diminta pemerintah terdiri dari 158 item. Isi Keputusan Presiden No. 97/1996 yang berkaitan dengan laporan keuangan adalah sebagai berikut (Tearney 2001):

- a. Laporan keuangan didasarkan pada standar akuntansi yang ditentukan oleh IAI dan Peraturan Bapepam dan akuntan publik mengaudit laporan tersebut. Jika terdapat perbedaan antara perusahaan dengan akuntan publik berkaitan dengan laporan keuangan dan jika konflik tersebut menyebabkan akuntan publik memberikan opini negatif, menolak memberi komentar, mengundurkan diri atau dipecat, maka perusahaan harus mengungkapkan fakta tersebut, termasuk penyebab konflik dan aspek penting berkaitan dengan konflik tersebut.
- b. Laporan keuangan harus disajikan untuk periode dua tahun terakhir atau sejak perusahaan memulai bisnisnya untuk perusahaan yang baru saja memulai kegiatan operasional kurang dari dua tahun. Laporan keuangan harus mencakup: Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Saldo Laba, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan dan laporan lain serta penjelasannya – yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan, seperti Laporan Komitmen dan Kontinjensi untuk perusahaan perbankan.
- c. Catatan atas laporan keuangan harus menunjukkan secara terpisah jumlah transaksi dan kepemilikan saham oleh direktur, karyawan, komisaris, pemegang saham, dan pihak lain yang memiliki hubungan istimewa, sebagaimana diatur dalam PSAK. Ringkasan terpisah diperlukan untuk mengungkapkan piutang, hutang, penjualan atau pendapatan dan biaya. Jika jumlah transaksi untuk setiap kategori dengan pihak tertentu melebihi Rp 1 milyar, jumlah ini harus disajikan secara terpisah dan nama-nama pihak yang memiliki hubungan istimewa harus diungkapkan.
- d. Perusahaan harus mengungkapkan semua transaksi yang mempengaruhi ekuitas dan menandingkan saldo awal dengan saldo akhirnya pada ringkasan terpisah yang ada dalam Catatan atas Laporan Keuangan,
- e. Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan informasi segmen bisnis sebagaimana yang dinyatakan dalam PSAK.
- f. Informasi tambahan di bawah ini harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sesuai dengan ketentuan PSAK:

-
1. Rincian kepemilikan saham oleh direktur, komisaris dan pemegang saham yang jumlahnya 5% atau lebih (jumlah saham, nilai nominal dan prosentase)
 2. Deskripsi singkat tentang litigasi (tuntutan pengadilan) yang belum diputuskan dan kemungkinan memiliki pengaruh lebih dari 2% atas aktiva neto atau laba tahunan perusahaan dan anak perusahaannya
 3. Penjualan ekspor atau pendapatan dari luar negeri yang jumlahnya melebihi 10% dari total penjualan dan pendapatan
 4. Penjualan kepada atau pendapatan dari pelanggan atau kelompok afiliasi pelanggan yang jumlahnya melebihi 20% dari total penjualan atau pendapatan
 5. Biaya yang jumlahnya melebihi 20% dari total biaya yang berhubungan dengan proyek atau produk yang akan menghasilkan pendapatan di masa mendatang, atau yang tidak berkaitan dengan aktivitas produksi

Berbagai ketentuan yang telah dikeluarkan tersebut dimaksudkan untuk mendukung terciptanya pelaporan keuangan berkualitas yang mampu menghasilkan informasi yang akurat dan mampu menciptakan pasar modal yang efisien. Namun demikian, regulasi yang telah dibuat tidak otomatis dapat mencapai tujuan tersebut. Implementasi regulasi dan penegakan hukum merupakan instrumen penting yang diperlukan untuk mencapai tujuan laporan keuangan yang berkualitas.

4. KUALITAS PELAPORAN KEUANGAN DAN TRANSPARANSI

Penelitian yang berkaitan dengan kualitas pelaporan keuangan dan *disclosure* di Indonesia menunjukkan hasil yang beragam. Namun demikian, secara umum hasil tersebut menunjukkan bahwa pada dasarnya terdapat kesempatan untuk memperbaiki persepsi dan kepercayaan investor terhadap kualitas pelaporan keuangan dan *disclosure*. Peningkatan kualitas laporan keuangan merupakan instrumen penting dalam mengembangkan pasar modal. Meskipun karakter pasarnya ditandai oleh masalah struktural (seperti kapitalisasi pasar yang rendah, likuiditas yang rendah, pilihan investasi yang terbatas) dan masalah ekonomi dan politik (seperti risiko politik dan ketidakpastian, regulasi pemerintah yang tidak menguntungkan dan stabilitas makro ekonomi), pelaporan keuangan memainkan peranan penting dalam menarik investor asing (Saudagaran and Diga 1997).

Hal ini disebabkan kualitas pelaporan keuangan dapat membantu investor dalam mengurangi risiko potensial yang timbul dari masalah politik dan ekonomi di Indonesia.

Beberapa penelitian dapat digunakan sebagai rujukan untuk menilai kualitas pelaporan keuangan di Indonesia. Salah satunya adalah penelitian yang dilakukan oleh Craig dan Diga (1998). Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa luas pengungkapan di dalam laporan tahunan perusahaan Indonesia untuk tahun yang berakhir 1994 hanya sebesar 55% dari total item *disclosure* yang terdapat dalam standar akuntansi internasional. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas pelaporan keuangan di Indonesia tergolong rendah.

Pada tahun 1999, Price WaterhouseCoopers (1999) melakukan survei terhadap investor institusi yang bertinggat di Singapura terhadap kualitas pelaporan keuangan. Hasil survei tersebut menunjukkan bahwa Indonesia berada pada ranking rendah di antara 12 negara Asia-Australia dalam hal standar disclosure dan transparansi, akuntabilitas kepada pemegang saham, board process, auditing, dan kepatuhan (*compliance*).

Studi berikutnya dilakukan oleh Tearney (2001), yang mencoba membandingkan level pengungkapan antara Amerika dan Indonesia. Hasilnya menunjukkan bahwa level disclosure perusahaan Amerika adalah 97% sementara Indonesia 96%. Tearney (2001) menyimpulkan bahwa *"barangkali alasan utama adanya perbedaan dalam index disclosure antara Indonesia dan Amerika adalah karena adanya sanksi yang lebih ketat di Amerika dibandingkan Indonesia"*.

5. PERKEMBANGAN ORGANISASI PROFESI AKUNTANSI

Sampai dengan tahun 1950an, di Indonesia belum ada profesi akuntansi lulusan universitas lokal. Hampir semua akuntan memiliki kualifikasi profesional yang berasal dari Belanda. Munculnya Undang-Undang No. 34/1954 tentang Pemakaian Gelar Akuntan merupakan fondasi lahirnya akuntan yang berasal dari universitas lokal. Pada tahun 1957, kelompok pertama mahasiswa akuntansi lulus dari Universitas Indonesia. Namun demikian, kantor akuntan publik milik orang Belanda tidak mengakui kualifikasi mereka. Atas dasar kenyataan tersebut, akuntan lulusan Universitas Indonesia bersama-sama dengan akuntan senior lulusan Belanda mendirikan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada tanggal 23 Desember 1957. Professor Soemardjo Tjitrosidojo—akademisi berpendidikan Belanda adalah Ketua Umum IAI yang pertama (Yunus 1990). Tujuan didirikannya

IAI ini antara lain untuk mempromosikan status profesi akuntansi, mendukung pembangunan nasional dan meningkatkan keahlian serta kompetensi akuntan.

Selama tahun 1960an, menurunnya peran kegiatan keuangan mengakibatkan penurunan permintaan jasa akuntansi dan kondisi ini berpengaruh pada perkembangan profesi akuntansi di Indonesia. Namun demikian, perubahan kondisi ekonomi dan politik yang terjadi pada akhir era tersebut, telah mendorong pertumbuhan profesi akuntansi. Profesi akuntansi mulai berkembang cepat sejak tahun 1967 yaitu setelah dikeluarkannya Undang-Undang Penanaman Modal Asing dan Undang-Undang Penanaman Modal Dalam Negeri 1968 (Soemarso 1995). Usaha profesionalisasi IAI mendapat sambutan ketika dilaksanakan konvensi akuntansi yang pertama yaitu pada tahun 1969. Hal ini terutama disebabkan oleh adanya Surat Keputusan Menteri Keuangan yang mewajibkan akuntan bersertifikat menjadi anggota IAI (ADB 2003).

Pada tahun 1973, IAI membentuk "Komite Norma Pemeriksaan Akuntan" (KNPA) untuk mendukung terciptanya perbaikan ujian akuntansi (Bachtiar 2001). Yayasan Pengembangan Ilmu Akuntansi Indonesia (YPIAI) didirikan pada tahun 1974 untuk mendukung pengembangan profesi melalui program pelatihan dan kegiatan penelitian. Selanjutnya pada 1985 dibentuk Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi (TKPA). Kegiatan TKPA ini didukung sepenuhnya oleh IAI dan didanai oleh Bank Dunia sampai berakhir tahun 1993. Misinya adalah untuk mengembangkan pendidikan akuntansi, profesi akuntansi, standar profesi dan kode etik profesi.

Kemajuan selanjutnya dapat dilihat pada tahun 1990an ketika Bank Dunia mensponsori Proyek Pengembangan Akuntan (PPA). Melalui proyek ini, berbagai standar akuntansi dan auditing dikembangkan, standar profesi diperkuat dan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) mulai dikenalkan. Ujian Sertifikasi Akuntan Publik berstandar internasional diberlakukan sebagai syarat wajib bagi akuntan publik yang berpraktik sejak tahun 1997 (akuntan yang sudah berpraktik sebagai akuntan publik sebelum 1997 tidak wajib mengikuti USAP). Pengenalan USAP ini mendapat dukungan penuh dari pemerintah. Hal ini dapat dilihat dari SK Menteri Keuangan No.43/KMK.017/1997 yang berisi ketentuan tentang prosedur perizinan, pengawasan, dan sanksi bagi akuntan publik yang bermasalah (SK ini kemudian diganti dengan SK No.470/KMK.017/1999).

Empat puluh lima tahun setelah pendirian, IAI berkembang menjadi organisasi profesi yang diakui keberadaannya di Indonesia. Lebih dari 65% anggotanya bertempat tinggal di Indonesia dan berprofesi sebagai akuntan publik, akuntan manajemen, akuntan pendidik dan akuntan pemerintah.

Profesi akuntansi menjadi sorotan publik ketika terjadi krisis keuangan di Asia pada tahun 1997 yang ditandai dengan bangkrutnya berbagai perusahaan dan bank di Indonesia. Hal ini disebabkan perusahaan yang mengalami kebangkrutan tersebut, banyak yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified audit opinions*) dari akuntan publik. Pada bulan Juni 1998 *Asian Development Bank* (ADB) menyetujui *Financial Governance Reform Sector Development Program* (FGRSDP) untuk mendukung usaha pemerintah mempromosikan dan memperkuat proses pengelolaan perusahaan (*governance*) di sektor publik dan keuangan. Kebijakan FGRSDP yang disetujui pemerintah adalah usaha untuk menyusun peraturan yang membuat: (1) auditor bertanggung jawab atas kelalaian dalam melaksanakan audit, dan (2) direktur bertanggung jawab atas informasi yang salah dalam laporan keuangan dan informasi publik lainnya.

Tahun 2001, Departemen Keuangan mengeluarkan Draft Akademik tentang Rancangan Undang-Undang Akuntan Publik (RUU AP) yang membahas isu berkaitan dengan Undang-Undang Akuntan Publik yang baru. Dalam draft ini disebutkan bahwa tujuan dibentuknya UU Akuntan Publik adalah:

- a) melindungi kepercayaan publik yang diberikan kepada akuntan publik
- b) memberikan kerangka hukum yang lebih jelas bagi akuntan publik
- c) mendukung pembangunan ekonomi nasional dan menyiapkan akuntan dalam menyongsong era liberalisasi jasa akuntan publik.

Hal penting dalam RUU AP ini adalah ketentuan yang menyebutkan bahwa akuntan publik dan kantor akuntan publik dapat dituntut dengan sanksi pidana.

6. STRUKTUR ORGANISASI IAI

Sejak didirikan pada tahun 1957, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah menyelenggarakan Kongres sebanyak 8 Kali. Kongres merupakan pemegang kedaulatan tertinggi dalam organisasi IAI dan pada awalnya diadakan dalam periode waktu yang tidak tentu. Sebagai Pemegang kedaulatan tertinggi, Kongres memiliki wewenang sebagai berikut:

- a. Menetapkan Anggaran Dasar/ Anggaran Rumah Tangga, pedoman pokok, garis besar haluan dan program kerja IAI
- b. Memberikan penilaian atas setuju tidaknya pertanggungjawaban pengurus pusat, dewan pertimbangan profesi, dan dewan penasehat tentang amanat yang diberikan oleh Kongres sebelumnya
- c. Memilih dan mengangkat ketua umum pengurus pusat
- d. Mengangkat seluruh anggota Dewan Pertimbangan Profesi dan Dewan Penasehat
- e. Menetapkan auditor independen untuk mengaudit laporan keuangan kepengurusan periode berikutnya

Kegiatan Kongres yang pernah dilaksanakan oleh IAI sejak pertama didirikan dapat dilihat pada lampiran Bab ini.

Kongres IAI diselenggarakan setiap empat tahun. Kongres ini memilih Pengurus Pusat IAI, yang terdiri dari 150 anggota dan dipimpin oleh seorang Ketua Umum. IAI memiliki empat kompartemen dan dua dewan. Direktur Eksekutif memimpin 30 staf *full-time*. Empat kompartemen tersebut adalah:

1. Kompartemen Akuntan Akademisi (IAI-KAA)

Kompartemen ini bertugas memberikan saran tentang perbaikan kurikulum pendidikan akuntansi. IAI-KAA juga berfungsi untuk menyiapkan ujian sertifikasi akuntan publik.

2. Kompartemen Akuntan Manajemen (IAI-KAM)

IAI-KAM bertugas untuk menyiapkan dan mengimplementasikan proposal tentang standar kompetensi akuntan manajemen. Kompartemen ini juga bertugas untuk mengembangkan kualifikasi bagi akuntan manajemen.

3. **Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP)**

Kompartemen Akuntan Publik bertugas untuk mengatur perizinan kantor akuntan publik, membuat standar profesi, mereview pelanggaran disiplin dan memberikan sanksi kepada akuntan publik.

4. **Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP)**

Kompartemen ini bertugas mengeluarkan peraturan dalam bentuk exposure draft akuntansi sektor publik dan persyaratan pelaporan keuangan

Struktur organisasi IAI dapat dilihat pada tampilan 5.1.

1. **Aktivitas IAI**

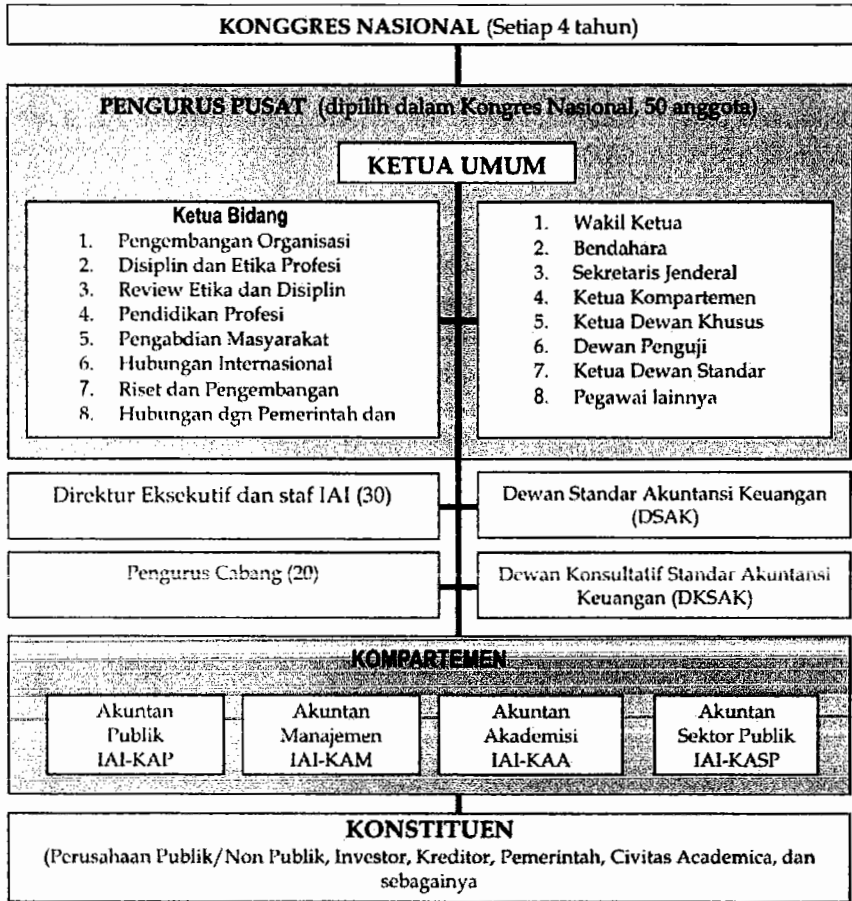
Selama ini IAI memiliki berbagai aktivitas mulai dari penentuan standar sampai dengan lobi politik. Dalam merumuskan standar, IAI memiliki komitmen yang tinggi untuk melakukan harmonisasi standar akuntansi internasional. IAI mengembangkan dan mengeluarkan standar akuntansi, standar auditing, standar atestasi, standar penjaminan mutu, dan standar jasa konsultasi.

Selain itu, IAI juga menyelenggarakan training. Selama ini Akuntan Publik disyaratkan untuk mengambil pendidikan profesi berkelanjutan (PPB) minimum 30 kredit (jam) per tahun dan 120 jam PPB setiap periode tiga tahunan. IAI menyelenggarakan dua sampai tiga pelatihan PPB setiap minggunya termasuk seminar dan workshop. Kegiatan ini juga terbuka untuk umum.

IAI juga menyelenggarakan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) bagi akuntan yang berkeinginan memiliki gelar Bersertifikat Akuntan Publik (BAP). Ujian ini biasanya diselenggarakan dua kali dalam setahun.

Kegiatan lain yang diselenggarakan IAI antara lain melakukan publikasi kegiatan dan hasil penelitian bidang akuntansi (Media Akuntansi, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, dan Jurnal Riset Akuntansi Sektor Publik) dan memberikan pelatihan dan konsultasi bagi usaha kecil dan menengah. IAI juga melakukan lobi politik dari waktu ke waktu berkaitan dengan isu-isu profesi dan masyarakat umum.

Tampilan 5.1
Struktur Organisasi IAI



Sumber : ADB (2003)

2. Keanggotaan IAI dan Afiliasi

Secara yuridis, keanggotaan IAI dapat diklasifikasikan ke dalam tiga kelompok: (1) *anggota biasa*, yaitu anggota yang memiliki nomor register, (2) *anggota luar biasa*, yaitu anggota yang memiliki gelar Sarjana Ekonomi Jurusan (Program Studi) Akuntansi atau yang serupa sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku, atau perusahaan pengguna jasa profesi Akuntan, atau organisasi lain yang terkait dengan Profesi Akuntan; dan (3) *anggota kehormatan*, yaitu Warga Negara Indonesia yang telah berjasa bagi perkembangan profesi Akuntansi di Indonesia (lihat Lampiran 2 Bab ini)

Dari kegiatan afiliasi, IAI selama ini sudah menjalin hubungan kerjasama dengan organisasi dunia, misalnya menjadi anggota *Asean Federation of Accountants (AFA)*, *Confederation Asian Pacific of Accountants (CAPA)*, *International Federation of Accountants (IFAC)* dan *International Accounting Standard Committee (IASC)*. Namun demikian, pada tahun 1999, karena alasan keterbatasan dana, IAI mengundurkan diri dari keanggotaan CAPA (ADB 2003).

7. STANDAR AKUNTANSI DI INDONESIA

Selama tiga dekade, pelaporan keuangan di Indonesia telah berkembang secara substansial. Indonesia telah melakukan berbagai perubahan dalam mengadopsi standar akuntansi keuangan dan sekarang ini mengadopsi standar akuntansi internasional (*international financial reporting standard – IFRS*) yang dikeluarkan *International Accounting Standard Board (IASB)*.

Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia (PSAK) cenderung dikembangkan dengan pendekatan *principle-based standards* bukannya *US rule-based standards* (ADB 2003). Dalam *principle-based standards*, standar akuntansi memberikan pedoman yang sifatnya umum. Sebaliknya, dalam *rule-based standards*, berusaha untuk mengatur setiap situasi bisnis. Aturan (*rules*) menggantikan *professional judgment* sehingga mementingkan bentuk hukum (*legal form*) dan mengabaikan substansi ekonominya (*economic substance*). Yang menarik beberapa PSAK lebih maju dibandingkan IAS maupun US GAAP (ADB 2003). Misalnya PSAK 53 tentang Akuntansi untuk Kompensasi Saham diberlakukan wajib (*mandatory*), sementara SFAS 123 di Amerika bersifat *optional* atau pilihan (karena adanya tekanan lobi).

1. Evolusi Standar Akuntansi Keuangan Indonesia

Sebelum tahun 1973, persyaratan pelaporan keuangan didasarkan pada pedoman-pedoman yang dikeluarkan Kitab Undang-Undang Hukum Dagang yang hanya menghendaki adanya sistem pembukuan yang cukup. Pada tahun 1973 orientasi penyusunan standar didasarkan pada prinsip akuntansi yang berterima umum (*generally accepted accounting principles – GAAP*) yang berlaku di Amerika. Ada dua alasan yang mendorong pemakaian GAAP Amerika. *Pertama*, akademisi Indonesia banyak yang dipengaruhi pemikiran dan praktik akuntansi Amerika. Menurut Hadibroto (1962) – sebagaimana dikutip ADB (2003), standar akuntansi Amerika adalah standar

akuntansi yang paling sesuai untuk lingkungan Indonesia dan menyarankan pemakaian standar tersebut. *Kedua*, setelah adanya penurunan aktivitas – karena pemberhentian perdagangan saham perusahaan Belanda pada tahun 1960 – pasar modal Indonesia akhirnya ditutup pada tahun 1968. Namun demikian, pemerintah mengakui bahwa menempatkan kembali fungsi pasar modal dengan benar merupakan kebijakan yang diperlukan untuk menarik investasi asing. Pada tahun 1968 dibentuk Tim Persiapan Pasar Modal dan Pasar Uang yang bertugas mengaktifkan kembali pasar modal dan bersama dengan IAI menyiapkan dan merumuskan standar akuntansi Indonesia.

Pada tahun 1973, IAI membentuk Komite *ad hoc*, untuk mengembangkan prinsip akuntansi Indonesia. Komite tersebut menjalankan tugasnya dengan mengadopsi prinsip akuntansi Amerika – *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises* – yang dikembangkan oleh Paul Grady pada tahun 1965. Pada bulan Desember 1973, IAI mengadopsi rekomendasi yang diberikan oleh Komite tersebut dan mengeluarkan Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). PAI ini berisi prinsip dasar, praktik, metode dan teknik akuntansi. Dalam menjalankan kegiatannya, IAI juga bekerja sama dengan Direktorat Jendral Pajak dan Bapepam untuk memastikan bahwa IAI memperoleh dukungan resmi dari lembaga tersebut. IAI kemudian membentuk Komite Prinsip Akuntansi Indonesia (KPAI) pada tahun 1974 yang bertugas untuk menyusun standar akuntansi.

Untuk merespon reformasi ekonomi dan deregulasi pasar, pada tahun 1984 KPAI mengeluarkan prinsip akuntansi yang telah direvisi – yang kemudian diberi nama Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) 1984. Meskipun sudah ada beberapa perbaikan, PAI 1984 tidak mampu mengatasi praktik akuntansi untuk industri khusus (seperti perbankan, asuransi dan pertambangan) dan cenderung berorientasi sempit (mengabaikan konsolidasi). Ruang lingkup standar akuntansi yang sempit dan kurangnya dukungan yuridis (legal), membuat perusahaan memiliki kesempatan untuk memilih model pelaporan keuangan seperti yang mereka inginkan.

Sampai dengan awal tahun 1990an, lebih dari 200 perusahaan terdaftar di pasar modal. Permintaan investor, kreditor dan pemberi pinjaman terhadap standar akuntansi yang berkualitas dan komprehensif mewarnai pertumbuhan perusahaan yang cepat tersebut. Akibatnya, pada tahun 1994, IAI mengadopsi *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement* yang dikeluarkan oleh *International Accounting Standard Committee* (IASC). Pada waktu

yang bersamaan, IAI juga mengadopsi standar akuntansi internasional (*International Accounting Standards* atau IAS)—yang diberi nama Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Dalam Kongres IAI ke-7, diputuskan bahwa IAI menggunakan IAS sebagai dasar pelaporan keuangan domestik dan menyetujui beberapa PSAK yang baru. Sejak tahun 1994, kegiatan harmonisasi terhadap standar akuntansi internasional terus berlangsung di Indonesia. Ada beberapa alasan yang digunakan mengapa IAI meninggalkan US GAAP dan berpaling ke IAS (ADB 2003). *Pertama*, US GAAP bersifat terpotong-potong (*fragmented*) dan sangat kompleks. GAAP tersebut terdiri dari beberapa *accounting research bulletin*, 31 *Accounting Principle Board* (APB) *opinions*, lebih dari 140 *FASB statements*, beberapa *interpretation* dan *accounting bulletin*, *statement of position*, dan *accounting guides* yang dikeluarkan oleh AICPA (lihat the house of GAAP pada Bab 7 buku ini). Alasan *kedua*, US GAAP sangat dipengaruhi oleh aturan hukum dan undang-undang yang berlaku di Amerika—sebuah faktor yang tidak dapat ditransfer ke negara lain. *Ketiga*, US GAAP cenderung didasarkan pada *rule-based standard* bukannya *principles-based standards*. Keempat, IAS telah dikembangkan secara konsisten dan tidak begitu rumit penerapannya.

2. Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK)

Pada tahun 1994, KPAI berubah nama menjadi Komite Standar Akuntansi Keuangan (KSAK). Tahun 1998, struktur dan proses KSAK diubah untuk lebih memperkuat proses perumusan standar akuntansi. *Pertama*, dibentuk badan yang lebih independen yaitu Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) untuk menggantikan KSAK. *Kedua*, tiga staf *full-time* diangkat untuk mendukung aktivitas DSAK. *Ketiga*, prosedur DSAK direvisi untuk memperbaiki perumusan standar akuntansi. Misalnya, kriteria untuk memilih isu akuntansi—untuk bahan pertimbangan—dikembangkan dan diimplementasikan. Proses penentuan standar akuntansi secara formal juga telah dikembangkan.

Selama ini DSAK tidak memiliki status legal sebagai badan perumus standar akuntansi. Namun demikian, Bapepam meminta perusahaan yang go public untuk mematuhi ketentuan yang terdapat dalam PSAK dan UU No.1/1995 tentang Perseroan Terbatas meminta perusahaan tersebut untuk membuat laporan keuangan yang sesuai dengan PSAK. Direktorat Jenderal Pajak dan Bank Indonesia juga meminta perusahaan di bawah pengawasan mereka untuk menggunakan PSAK. Komposisi keanggotaan DSAK dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 5.2 Komposisi DSAK

Sektor	1994	Juli 2002
<i>Sektor Swasta:</i>		
Akuntan Publik	5	5
Akuntan Manajemen	2	4
Akademisi	5	2
<i>Sektor Publik:</i>		
Bapepam	1	1
Direktorat Jendral Pajak	1	1
Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)	1	..
Departemen Keuangan	1	..
Bank Indonesia	1	1

Pada tahun 1998, IAI membentuk Dewan Konsultatif Standar Akuntansi Keuangan (DKSAK) yang bertugas memberikan saran kepada DSAK tentang isu akuntansi yang harus ditangani melalui standar akuntansi. DKSAK juga bertugas mencari dana untuk mendukung kegiatan yang berkaitan dengan perumusan standar akuntansi. DKSAK terdiri dari wakil berbagai konstituen termasuk regulator, kantor akuntan publik, perusahaan bisnis dan BUMN.

8. PENYUSUNAN STANDAR AKUNTANSI DI INDONESIA

Proses penyusunan standar akuntansi yang baik harus memiliki lima tahapan (ADB 2003): (1) **design** – aspek khusus akuntansi tertentu diidentifikasi dan diteliti dan exposure draft disiapkan; (2) **approval** – draft tersebut direview dan jika layak akan disetujui sebagai standar; (3) **education** – penjelasan kepada penyusun dan pemakai laporan keuangan tentang pengaruh dan implementasi standar yang baru; (4) **implementation** – ketentuan dalam standar tersebut diaplikasikan dalam perusahaan; (5) **enforcement** – pengawasan dan pemberian sanksi bagi yang tidak menerapkan.

Penyusunan standar akuntansi di Indonesia pada dasarnya mengacu pada model Amerika dengan sedikit modifikasi. Menurut aturan yang dibuat Dewan Standar Akuntansi Keuangan, proses penyusunan standar akuntansi keuangan melibatkan delapan tahap berikut ini (ADB 2003):

- a. **Issues Identification.** Kongres IAI yang bertemu setiap 4 tahun mengeluarkan resolusi tentang program kerja strategis DSAK. DSAK ini memonitor dan mempertimbangan pengumuman resmi

yang dikeluarkan *International Accounting Standard Board* (IASB) dan badan perumus standar akuntansi lainnya serta mereview masukan yang diberikan secara langsung oleh pihak tertentu.

- b. ***Preliminary Consideration***. DSAK mendiskusikan isu yang ada dan komisi yang diperlukan serta melakukan penelitian terhadap isu yang ada sebelum isu tersebut dimasukkan dalam program kerja DSAK.
- c. ***Preparation of Accounting Discussion Paper***. Untuk setiap topik yang diterima, DSAK membentuk Komite khusus untuk menyiapkan *topic outline* dan *Accounting Discussion Paper* (ADP) yang secara rinci menjelaskan dan menganalisis topik tersebut.
- d. ***Preparation of Exposure Draft (ED)***. Atas dasar pertimbangan yang terdapat dalam ADP, DSAK menyiapkan ED awal yang harus konsisten dengan kerangka standar akuntansi internasional. ED awal ini didistribusikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan untuk mendapatkan tanggapan.
- e. ***Publication of ED***. ED dipublikasikan di *Media Akuntansi*—majalah IAI dan didistribusikan kepada pihak yang berkepentingan paling lambat 1 bulan sebelum *public hearing*.
- f. ***Public Hearings***. Public hearing diselenggarakan untuk memberi kesempatan kepada pihak yang berkepentingan untuk menyampaikan pandangan mereka terhadap ED tersebut. Atas dasar masukan tersebut, DSAK akan berkonsultasi dengan pemerintah, organisasi dan individu lain yang relevan sebelum disahkan menjadi PSAK.
- g. ***PSAK Preparation***. Jika perlu, DSAK mengubah ED untuk merefleksikan hasil konsultasi yang telah dilakukan.
- h. ***Approval and Promulgation***. DSAK menyetujui PSAK untuk diterbitkan sebagai pedoman resmi praktik akuntansi tertentu. PSAK yang disetujui dipublikasikan melalui *Media Akuntansi* dan website IAI.

Penyusunan standar di Indonesia dapat dikategorikan kedalam dua periode yaitu periode sebelum Kongress VIII Ikatan Akuntan Indonesia September 1998. Periode setelah Kongres diputuskan perubahan mendasar dalam proses penyusunan standar akuntansi.

A. Periode Sebelum Kongres VIII

1. Organisasi dan Dana

Anggota komite Standar Akuntansi Keuangan (SAK) terdiri dari 17 orang dipimpin oleh Ketua dan Wakil Ketua dan Sekretaris. Komite SAK bertanggungjawab terhadap pengurus pusat IAI. Komite SAK dipilih setelah tahun 1994 dan berakhir menjelang Kongres 1998. Dana yang digunakan untuk proses penyusunan SAK diperoleh dari sumbangan, kerjasama dengan organisasi pemerintah, perusahaan dan proyek Bank Dunia/Depkeu. Sebagian besar dana digunakan untuk akomodasi tempat rapat dan *public hearing*.

2. Due Process Procedures

Penyusunan SAK dimulai dari penyusunan agenda topik SAK. Beberapa topik berasal dari usulan anggota biasanya berkaitan dengan kebutuhan pelaporan keuangan karena transaksi tertentu. Beberapa topik berasal dari kerjasama dengan organisasi/perusahaan tertentu dan beberapa topik lainnya kerjasama dengan Bank Dunia dan Departemen Keuangan. Topik yang sudah disepakati masuk ke agenda dan dibahas untuk menjadi *exposure draft*. Pembahasan ini bisa dibantu oleh pakar yang berasal dari luar komite. Bantuan ini ada yang hanya sekedar masukan saja yang kemudian diolah oleh komite menjadi *draft* lengkap, ada juga yang sudah menjadi *draft* lengkap yang tinggal dibahas oleh komite. Bentuk lain adalah beberapa anggota komite menjadi tim anggota penyusun *exposure draft* gabungan dengan pihak lain diluar komite, misalnya ketika menyusun draft SAK Asuransi Jiwa dan Asuransi Kerugian. Kemungkinan lain adalah menerima *draft* lengkap yang sudah dikerjakan oleh pihak lain, misalnya topik SAK yang mendapat bantuan Depkeu/Bank Dunia, *draft* dibuat oleh konsultan mereka.

Exposure draft yang telah disetujui oleh kuorum anggota diperbanyak dan disebarakan ke publik sebulan sebelum diadakan *public hearing*. *Public hearing* diselenggarakan untuk memperoleh masukan baik lisan maupun tertulis. Setelah *public hearing*, komite mengadakan beberapa kali pertemuan untuk membahas dan menyetujui draft SAK final. Dalam proses pembahasan ini komite kadang-kadang melakukan *limited hearing* untuk mendengarkan pendapat pakar atau konstituen tertentu. Draft SAK final kemudian dikirim ke pengurus pusat untuk disahkan. Pengurus pusat kemudian mengadakan rapat pengesahan SAK. Hasil komite periode 1994 - 1998 adalah diterbitkannya 22 SAK baru, 3 revisi SAK, 4 interpretasi SAK dan review 35 SAK IAI berbahasa Inggris.

B. Periode Setelah Kongres VIII

1. Organisasi dan Dana

Setelah Kongres VIII, Komite menjadi lebih kecil dengan mengurangi jumlah anggota menjadi 7 atau 9 orang. Hasil Kongres lainnya adalah dibentuknya *Consultative Body/Advisory Council* yang mewakili konstituen dengan anggota sebanyak 25 sampai 30 orang. Di samping itu juga dibentuk tim teknis yang bekerja penuh waktu dengan kompensasi memadai, dipimpin oleh direktur riset dengan jumlah tim disesuaikan dengan kekuatan pendanaan IAI. Komposisi anggota harus mencerminkan konstituen yaitu: pembuat laporan, auditor, pemakai laporan, pemerintah dan akademisi. Anggota komite harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a) Pengetahuan mengenai akuntansi dan pelaporan keuangan
- b) Tingkat intelektual, integritas, dan disiplin yang tinggi.
- c) Temparemen judicial.
- d) Kemampuan untuk bekerja dengan suasana kolejal.
- e) Kemampuan komunikasi.
- f) Pemahaman lingkungan bisnis dan pelaporan keuangan.
- g) Komitmen pada misi komite SAK dan IAI.
- h) Komitmen untuk mencurahkan waktu pada pekerjaan komite SAK dengan sukarela.

Dengan adanya tim teknis yang bekerja penuh, komite cukup mempunyai ketua yang mempunyai tanggungjawab tambahan yaitu memimpin rapat-rapat komite dan pertemuan lain, pengembangan dan pengawasan kebijakan administratif, bekerjasama dengan pengurus dalam membuat anggaran komite, melakukan kontak dengan konstituen dan pengurus pusat IAI.

Advisory Council merupakan perwakilan konstituen yang mempunyai fungsi untuk memberikan arahan dan prioritas penyusunan standar. Fungsi lain adalah memberikan pendapat pada posisi yang diambil oleh komite untuk masalah penting dalam standar akuntansi. *Council* juga mempunyai fungsi membantu pengurus pusat dalam pendanaan komite maupun tim teknis. Anggota komite tidak lagi dipilih atau diganti setiap kali Kongres. Agar terjadi kesinambungan kerja, masing-masing anggota komite dipilih dan diberhentikan pada waktu yang berbeda dengan selang waktu yang memadai. Anggota komite dipilih untuk masa kerja 4 tahun, dengan kemungkinan dipilih kembali untuk satu periode masa kerja 4 tahun yang kedua.

Ketua dan anggota komite SAK harus dibebaskan dari usaha mencari dana penyusunan standar akuntansi keuangan. Tim teknis membuat anggaran biaya komite setiap tahun. Pengurus pusat dengan bantuan *Advisory Council* mempunyai tanggungjawab untuk menyediakan dana yang anggarannya telah disetujui bersama antara pengurus pusat, *Advisory Council* dan Komite SAK.

2. *Due Process Procedure*

Meskipun dipilih dan bertanggungjawab kepada pengurus IAI, komite baru merupakan lembaga otonom yang mempunyai wewenang tertinggi dalam menentukan standar. Ada beberapa perubahan yang dilakukan IAI, misalnya SAK dikembangkan dan disahkan oleh komite dan perlunya perbaikan dalam *due process*. Masa komentar terhadap *exposure draft* diperpanjang dari minimal satu bulan menjadi paling tidak enam bulan. Publik harus diberi kesempatan untuk memberikan komentar tertulis lebih banyak.

Kesempatan untuk memberikan *testimony* pada *publik hearing* secara bertahap harus diubah menjadi hanya untuk publik yang telah memberikan komentar tertulis. Kualitas bahasa *exposure draft* harus ditingkatkan sehingga publik akan memberikan komentar lebih banyak pada isu pokok standar. Rapat komite harus dirancang menjadi terbuka untuk publik sebagai pengamat. Penyebaran hasil tertulis baik hasil antara maupun final diperbanyak dan diperluas dengan menggunakan media yang tersedia (leaflet, brosur, koran, majalah).

9. ADOPTSI INTERNATIOANAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada ulang tahunnya ke 51 tgl 23 Desember 2008 mendeklarasikan rencana Indonesia untuk convergen terhadap Internatioan Financial Reporting Standards (IFRS) dalam pengaturan standard akuntansi keuangan. Pengaturan perelakuan akuntansi yang konvergen dengan IFRS akan diterapkan untuk penyusunan laporan keuangan entitas yang dimulai pada tgl 1 Januari 2012.

Compliance terhadap IFRS memberikan manfaat terhadap keterbandingan laporan keuangan dan peningkatan transparansi. Melalui compliance maka laporan keuangan perusahaan Indonesia akan dapat diperbandingkan dengan laporan keuangan perusahaan dari negara lain. Selain itu , program konvergensi juga bermanfaat untk mengurangi biaya modal (cost of capital), meningkatkan

investasi global dan mengurangi beban penyusunan laporan keuangan.

International Financial Reporting Standards (IFRS) dijadikan sebagai referensi utama pengembangan standard akuntansi di Indoensia karena IFRS merupakan standard yang sangat kokoh. Penyusunannya didukung oleh para ahli dan dewan konsultatif internasional dari seluruh penjuru dunia. Mereka menyediakann waktu yang cukup dan didukung dengan masukan literature dari ratusan orang dari berbagi disiplin ilmu dan dari berbagai macam yurisdiksi di seluruh dunia.

Dengan telah dideklarasikannya program konvergensi terhadap IFRS, maka pada tahun 2012 seluruh standard yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI akan mengacu kepada IFRS dan ditrapkan oleh entitas. Per Januari 2014 IAI telah mengesahkan beberapa adopsi IFRS dan revisi SAK berbasis IFRS.

Tabel 5.3 Revisi SAK Berbasis IFRS

No	IFRS	Status
1	Revisi IAS 1 : Presentation of Financial Statements	Telah disahkan menjadi ED PSAK 1 (2013): Penyajian Laporan Keuangan, berlaku efektif 1 Januari 2015
2	Revisi IAS 19: Employee Benefits	Telah disahkan menjadi ED PSAK 21 (2013): Imbalan Kerja. Berlaku efektif 1 Januari 2015
3	Revisi IAS 27: Consolidated and Separate Financial Statements	Telah disahkan menjadi ED PSAK 4 (2013): Laporan Keuangan Tersendiri, berlaku efektif 1 Januari 2015.
4	Revisi IAS 28: Investment in Associate and Joint Venture	Telah disahkan menjadi ED PSAK 15 (2013): Investasi pada Entitas Asosiasi dan Ventura Bersama, berlaku efektif 1 Januari 2015.
5	Revisi IAS 32: Financial Instruments: Presentation	Dalam tahap pembahasan
6	Revisi IAS 36: Impairment of Asset	Dalam tahap pembahasan
7	Revisi IAS 39: Financial Instruments: Rewcognition and Measurement	Dalam tahap pembahasan.

Tabel 5.4 Adopsi IFRS

No	IFRSs	Status
1	IFRS 10: Consolidated Financial Statements	Telah disahkan menjadi ED PSAK 65: Laporan Keuangan Konsolidasian, berlaku efektif 1 Januari 2015
2	IFRS 11: Joint Arrangements	Telah disahkan menjadi ED PSAK 66: Pengaturan Bersama, berlaku efektif 1 Januari 2015
3	IFRS 12: Disclosure of Interest in Other Entities	Telah disahkan menjadi ED PSAK 67: Pengungkapan Kepentingan dalam Entitas Lain, berlaku efektif 1 Januari 2015
4	IFRS 13: Fair Value Measurement	Telah disahkan menjadi ED PSAK 68: Pengukuran Nilai Wajar, berlaku efektif 1 Januari 2015
5	IFRIC 18: Transfer of Assets from Customers	Telah disahkan menjadi ISAK 27: Pengalihan ASet dari Pelanggan, berlaku efektif 1 Januari 2014
6	IFRIC 19: Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	Telah disahkan menjadi ISAK 28: Pengakhiran Liabilitas Keuangan dengan Instrumen Ekuitas, berlaku efektif 1 Januari 2014
7	IFRIC 20: Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mining	Telah disahkan menjadi ISAK 29: Biaya Pengupasan Lapisan Tanah tahap Produksi pada Pertambangan Terbuka, berlaku efektif 1 Januari 2014
8	IFRIC 21: Levies	Dalam tahap pembahasan
9	IAS 41: Agriculture beserta ED revis terkait	Dalam tahap pembahasan.

Referensi

- Abdoelkadir, K.K., 1982, "The Perception of Accountants and Accounting Students on the Accounting Profession in Indonesia", PhD Dissertation, Texas A&M University
- ADB. 2003. "Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practice (Private Sector): Republic of Indonesia." ADB Report, Asian Development Bank: Manila, 21 Februari
- Bachtiar, E., 2001. "The Professionalization of Accounting in Indonesia", Paper disajikan dalam the Second International Accounting History Conference, Osaka Jepang, Agustus 2001.
- Craig, R. and J. Diga. 1998. "Corporate Accounting Disclosure in Asean." *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9:3, pp. 246-274.
- Diga, J., dan Yunus, H., 1997, "Accounting in Indonesia", dalam *Accounting in the Asia-Pacific Region*, editor: Baydoun, N., Nishimura, A., dan Willet, R., Singapura: John Wiley, hal. 284
- IAI. 1998. "Introspeksi dan Transformasi Profesi Akuntan Memasuki Milineum Baru". Prosiding Kongres VIII Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta 23-25 September.
- Kwik, K., 1994, *Analisis Ekonomi Politik Indonesia*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama
- Kurniawan, D.M. and N. Indriantoro. 2000. "The Role of Disclosure in Strengthening Corporate Governance and Accountability: Corporate Governance in Indonesia." Paper Presented at The Second Asian Roundtable on Corporate Governance, Hong Kong, 31 May - 2 June,
- Price WaterhousCoopers, 1999, 1999 Survey of Institutional Investor, Singapore Stock Exchange
- Rosser, A., 1999, "The Political Economy of Accounting Reform in Developing Countries: the Case of Indonesia", Working Paper No. 93, Murdoch University
- Saudagaran, S. M. and J. G. Diga. 1997. "Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Characteristics and Policy Issues." *Accounting Horizon*, 11:2, pp. 41-64.

-
- Siddik, A.F., dan Jensen, H. L., 1984, "The Evolution of Accounting in Indonesia", The Academy of Accounting Historians, pp. 41-60
- Soemarso SR., 1995, Akuntansi: Suatu Pengantar, Buku 1, Edisi Keempat, Jakarta: Penerbit Rineka Cipta
- Tearney, M., 2001, "An Evaluation of Disclosure of Financial Information by Public Companies in Indonesia", Unpublished Paper, Von Allmen School of Accountancy, Gatton College of Business and Economics, University of Kentucky
- Yunus, H., 1990, History of Accounting in Developing Nations: The Case of Indonesia, Jakarta: Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi

LAMPIRAN 1

Kongres IAI dan Hasil Kegiatan Selama Periode Kepengurusan

KONGRES	TANGGAL	KEPENGURUSAN/HASIL KEGIATAN
I	September 1963	Ketua Umum: Prof. Soemardjo Tjitrosidojo
II	Januari 1971	Ketua Umum: Prof. Soemardjo Tjitrosidojo
III	Desember 1972	Ketua Umum: Radius Prawiro
IV	Oktober 1982	<ul style="list-style-type: none"> • Ketua Umum: Radius Prawiro • Kongres dilaksanakan 4 tahun sekali
V	29-30 Agustus 1986	<ul style="list-style-type: none"> • Ketua Umum: Subekti Ismaun • Revisi Buku Prinsip Akuntansi Indonesia dan Norma Pemeriksaan Akuntan • IAI ditunjuk IFAC menjadi Steering Committee on Joint Venture • Pendidikan Profesional Berkelanjutan • 12 Cabang IAI
VI	21-22 September 1990	<ul style="list-style-type: none"> • Ketua Umum: Subekti Ismaun (menjelang akhir 1994 berhenti dgn pengganti/ Karteker Ketua Umum Dr. Katjep K. Abdoelkadir hingga berakhir masa jabatan periode 1990-1994) • Dibetuntutnya Kantor Sekretariat IAI di Jl. Borobudur No. 12 Menteng • Komite PAI menghasilkan 5 Pernyataan, 7 Interpretasi PAI, 2 topik Pernyataan • Komite NPA mengeluarkan 3 suplemen, 1 Pedoman Khusus, 2 Interpretasi NPA, 8 topik suplemen NPA • Komite Kode Etik menyusun Tafsiran Kode Etik Akuntan Indonesia • Terdaftar 18 Kantor Cabang IAI di seluruh Indonesia
VII	19-21 September 1994	<ul style="list-style-type: none"> • Ketua Umum: Soedarjono • Adopsi Kerangka Konseptual IASC • Adanya Kongres Luar Biasa September 1996 di Semarang untuk menyempurnakan AD/ART
VIII	23-25 September 1998	<ul style="list-style-type: none"> • Ketua Umum: Drs. Zaenal Soedjais, Akt • Penyempurnaan AD/ART • perbaikan due process • Penerbitan berbagai PSAK, interpretasi dll

LAMPIRAN 2

<p style="text-align: center;">ANGGARAN DASAR IKATAN AKUNTAN INDONESIA TAHUN 1998</p>

MUKADIMAH

Bahwa Pembangunan Nasional Indonesia bertujuan untuk mewujudkan suatu masyarakat adil dan makmur yang merata material dan spiritual berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, maka adalah kewajiban bagi setiap warga negara Indonesia untuk berdharma bakti sesuai dengan profesi dan keahlian masing-masing dalam pembangunan nasional tersebut.

Bahwa pembinaan dan pengembangan profesi akuntan akan meningkatkan pengabdian profesi ini dalam pembangunan nasional yang pada hakekatnya adalah pembangunan manusia Indonesia seutuhnya dan pembangunan masyarakat Indonesia.

Bahwa dalam rangka pembinaan tersebut perlu adanya wadah yang mewakili profesi akuntan secara keseluruhan, menetapkan standar kualitas, mengembangkan dan menegakkan kode etik, memelihara martabat dan kehormatan, membina moral dan integritas yang tinggi, menciptakan kepercayaan atas hasil kerja akuntan dan wadah untuk komunikasi, konsultasi, koordinasi serta usaha-usaha bersama lain yang diperlukan.

Menyadari akan hal-hal tersebut di atas, maka dengan rahmat Tuhan Yang Maha Esa para akuntan Indonesia bersatu dalam wadah organisasi yang berpedoman pada ketentuan-ketentuan sebagai berikut

BAB I KETENTUAN UMUM

Pasal 1

1. **Kongres** adalah pemegang kekuasaan legislatif tertinggi dalam organisasi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang merupakan perwujudan dari kedaulatan Anggota, dimana semua keputusan yang ditetapkan oleh Kongres akan menentukan arah dan haluan organisasi IAI.
2. **Rapat Anggota** adalah pemegang kekuasaan legislatif tertinggi dalam organisasi IAI di tingkat Kompartemen atau Cabang
3. **Pengurus Pusat** adalah lembaga eksekutif tertinggi dalam organisasi IAI yang menjalankan organisasi sesuai dengan amanat Anggota sebagaimana ditetapkan dalam Kongres.
4. **Dewan Penasehat** adalah lembaga konsultatif yang dibentuk, diangkat oleh dan bertanggung jawab langsung kepada Kongres
5. **Majelis Kehormatan** adalah lembaga peradilan yang dibentuk, diangkat oleh dan bertanggung jawab langsung kepada Kongres untuk menjalankan fungsi yudikatifnya sebagai lembaga banding yang memberikan putusan final terhadap berbagai kasus pengaduan atas pelanggaran organisasi dan etika profesi.

-
6. **Kompartemen** adalah bagian integral organisasi IAI yang menjadi pilar pendukung berdirinya organisasi IAI secara keseluruhan, yang mewadahi Anggota yang berspesialisasi khusus untuk meningkatkan profesionalisme dan menjalankan kegiatan profesi serta fungsi ilmiah sesuai bidang kerjanya, sebagai pengejawantahan azas dekonsentrasi organisasi IAI
 7. **Cabang** adalah kelengkapan organisasi IAI yang mewadahi sekurang-kurangnya 50 orang Anggota di daerah-daerah yang meliputi wilayah 1 (satu) propinsi atau daerah tingkat 1, sebagai perwujudan azas desentralisasi organisasi IAI
 8. **Pengurus Cabang** adalah lembaga eksekutif tertinggi di tingkat Cabang yang merupakan perpanjangan tangan dari Pengurus Pusat dalam menjalankan kegiatan dan fungsi organisasi IAI di Cabang yang bersangkutan.
 9. **Pengurus Kompartemen** adalah lembaga eksekutif tertinggi di tingkat Kompartemen yang mengelola dan menjalankan organisasi Kompartemen sesuai dengan amanat Rapat Anggota dan Anggaran Dasar IAI
 10. **Badan Peradilan Profesi** adalah bagian integral organisasi di tingkat Kompartemen yang dapat dibentuk oleh Rapat Anggota Kompartemen untuk menjalankan fungsi yudikatif sebagai lembaga peradilan tingkat pertama yang memberikan putusan terhadap berbagai kasus pengaduan atas pelanggaran standar dan etika profesi oleh anggota Kompartemen yang bersangkutan
 11. **Badan Khusus** adalah satuan organisasi atau unit kerja yang merupakan kelengkapan organisasi IAI baik di tingkat Pusat maupun di tingkat Kompartemen atau Cabang yang dibentuk untuk tujuan tertentu, meliputi: Dewan Standar, Dewan Konsultatif Standar, Yayasan, Klinik Usaha Kecil/ Koperasi, serta Komite dan Forum di Kompartemen.

BAB II NAMA, KEDUDUKAN DAN WAKTU

Pasal 2 Nama

Organisasi ini bernama Ikatan Akuntan Indonesia (*The Indonesian Institute of Accountants*) disingkat IAI.

Pasal 3 Kedudukan

1. IAI berkedudukan di ibukota Republik Indonesia.
2. IAI dapat mendirikan cabang-cabangnya sesuai kebutuhan

Pasal 4 Waktu

IAI didirikan di Jakarta pada tanggal 23 Desember 1957 untuk waktu yang tidak ditentukan

BAB III
ASAS DAN SIFAT

Pasal 5
Asas

IAI berasaskan Pancasila dan berdasarkan Undang- Undang Dasar 1945

Pasal 6
Sifat

IAI adalah organisasi profesi Akuntan di Indonesia yang bebas dan tidak terikat pada perkumpulan apapun

BAB IV
MISI DAN VISI

Pasal 7
Misi

Menyediakan wadah untuk meningkatkan secara berkelanjutan kompetensi, integritas, dan komitmen anggota, dalam pengembangan pengetahuan dan praktik bisnis, keuangan, atestasi, non atestasi dan akuntansi bagi masyarakat

Pasal 8
Visi

Menjadi organisasi profesi terdepan sebagai agen perubahan dalam pengembangan pengetahuan dan praktik bisnis, keuangan, atestasi, non atestasi, dan akuntansi yang berorientasi pada etika dan tanggung jawab sosial dan lingkungan hidup dalam perspektif global

BAB V
KODE ETIK DAN STANDAR PROFESI

Pasal 9
Kode Etik

1. Kode Etik Akuntan Indonesia meliputi:
 - a. Kode Etik Umum Akuntan Indonesia
 - b. Kode Etik Akuntan Kompartemen
 - c. Interpretasi Kode Etik Akuntan Kompartemen
2. Kode Etik Umum Akuntan Indonesia dirumuskan dan disahkan dalam Kongres IAI.
3. Kode Etik Umum Akuntan Indonesia mengikat seluruh anggota IAI.
4. Rapat Anggota Kompartemen wajib memutuskan apakah perlu, memiliki Kode Etik Akuntan Kompartemen bagi para Anggota Kompartemennya
5. Kode Etik Akuntan Kompartemen tidak bertentangan dengan Kode Etik Umum Akuntan Indonesia.

-
6. Kode Etik Akuntan Kompartemen dirumuskan dan disahkan dalam Rapat Anggota Kompartemen yang bersangkutan
 7. Kode Etik Akuntan Kompartemen mengikat seluruh Anggota Kompartemen yang bersangkutan
 8. Masing-masing Kompartemen dapat membentuk badan khusus untuk merumuskan Kode Etik Akuntan Kompartemen dan Interpretasi Kode Etik Akuntan Kompartemen
 9. Interpretasi Kode Etik Akuntan Kompartemen disahkan oleh Pengurus Kompartemen

Pasal 10
Standar Profesi

Standar Profesi Ikatan Akuntan Indonesia dirumuskan dan disahkan oleh badan khusus yang dibentuk untuk tujuan tersebut oleh Pengurus Pusat atau Pengurus Kompartemen sesuai dengan lingkup bidang kerjanya

BAB VI
KEANGGOTAAN
Pasal 11
Anggota

Anggota IAI terdiri dari:

1. Anggota Biasa
2. Anggota Luar Biasa
3. Anggota Kehormatan

Pasal 12
Ketentuan Anggota

1. Anggota Biasa adalah:
 - a. Pemegang gelar atau sebutan Akuntan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia, dan atau
 - b. Pemegang sertifikat profesi Akuntan yang diakui oleh IAI
2. Anggota luar Biasa adalah:
 - a. Sarjana Ekonomi Jurusan (Program Studi) Akuntansi atau yang serupa sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku, atau
 - b. Perusahaan pengguna jasa profesi Akuntan, atau
 - c. Organisasi lain yang terkait dengan Profesi Akuntan
3. Anggota Kehormatan adalah Warga Negara Indonesia yang telah berjasa bagi perkembangan profesi Akuntansi di Indonesia

Pasal 13
Hak Anggota

1. Anggota Biasa berhak mengemukakan pendapat, mengajukan usul, saran atau pertanyaan, baik lisan maupun tertulis kepada Pengurus, mengikuti semua kegiatan organisasi, memilih dan dipilih menjadi Pengurus

-
2. Anggota Luar Biasa dan Anggota Kehormatan berhak mengeluarkan pendapat, mengajukan usul, saran atau pertanyaan baik lisan maupun tertulis kepada Pengurus, mengikuti semua kegiatan organisasi, tetapi tidak mempunyai hak memilih dan dipilih menjadi Pengurus.
 3. Setiap anggota berhak mendapat perlindungan dan pembelaan secara bertanggung jawab dalam melaksanakan pekerjaan profesioalnya sebagai akuntan.
 4. Setiap Anggota berhak mengajukan banding apabila ia berkeberatan atas keputusan sanksi pemberhentian seperti dimaksud pada pasal 15 ayat 1, huruf a butir (2) dan (3).

Pasal 14 **Kewajiban Anggota**

1. Setiap Anggota wajib bekerja sama dengan Anggota lainnya dalam organisasi IAI dan bersedia memikul bagian tanggung jawab yang dibebankan kepadanya
2. Setiap Anggota wajib menyelesaikan pembayaran uang iuran dan kewajiban keuangan lainnya sesuai dengan waktu yang telah ditentukan
3. Setiap Anggota wajib menjunjung tinggi asas dan citra organisasi, serta mengamalkan Kode Etik Umum Akuntan Indonesia, Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga, standar profesi, serta peraturan dan keputusan IAI.
4. Setiap Anggota wajib memberitahukan kepada Pengurus Pusat melalui Manajemen IAI, mengenai perubahan alamatnya dalam jangka waktu 1 (satu) bulan.
5. Setiap Anggota menjadi anggota salah satu Kornpartemen yang dibentuk sesuai spesialisasi bidang profesinya. Apabila Anggota menghendaki menjadi anggota lebih dari satu kompartemen, maka Anggota yang bersangkutan wajib mentaati semua ketentuan yang berlaku pada masing-masing Kornpartemen tersebut

Pasal 15 **Sanksi**

1. a. Setiap Anggota dapat dikenai sanksi sebagai berikut:
 - (1) Peringatan tertulis
 - (2) Pemberhentian sementara
 - (3) Pemberhentian tetap.b. Pengenaan sanksi di atas dilakukan dengan memperhatikan berat ringannya kesalahan Anggota dan tidak harus ditetapkan secara berurutan.
2. Pengenaan sanksi dilakukan oleh Pengurus Pusat, Badan Peradilan Profesi atau Majelis Kehormatan sesuai wewenang dan tugas masing-masing.
3. Sebelum sanksi diterapkan, Anggota yang bersangkutan diberi kesempatan untuk membela diri dan dapat didampingi oleh sebanyak-banyaknya 2 orang Anggota IAI sebagai pembela

-
4. Dalam hal sanksi berupa pemberhentian sementara, maka tindakan ini disampaikan kepada seluruh Anggota IAI oleh Pengurus Pusat, sedangkan tindakan berupa Pemberhentian Tetap akan diumumkan kepada masyarakat
 5. Anggota yang diberhentikan sebagaimana yang dimaksud dalam ayat 1 huruf a butir (2) dan (3) pasal ini, berhak mengajukan banding kepada Majelis Kehormatan

Pasal 16
Berakhirnya Status Keanggotaan

Status keanggotaan IAI berakhir karena Anggota yang bersangkutan:

1. Mengajukan permohonan berhenti secara tertulis.
2. Meninggal dunia.
3. Dinyatakan dalam perwalian (pengampuan).
4. Dinyatakan pailit
5. Menyatakan membubarkan diri
6. Diberhentikan karena dikenakan sanksi pemberhentian tetap yang telah mempunyai kekuatan tetap.

BAB VII
ORGANISASI

Pasal 17
Organisasi

1. Organisasi IAI di tingkat Pusat terdiri dari:
 - a. Kongres
 - b. Dewan Penasehat
 - c. Majelis Kehormatan
 - d. Pengurus Pusat
 - e. Dewan Standar Profesi
 - f. Dewan Konsultatif Standar Akuntansi Keuangan
 - g. Badan Khusus
2. Organisasi IAI di tingkat Cabang terdiri dari:
 - a. Rapat-Anggota
 - b. Pengurus Cabang Organisasi
3. Organisasi IAI di tingkat Kompartemen dapat terdiri dari:
 - a. Rapat Anggota
 - b. Badan Peradilan Profesi
 - c. Pengurus Kompartemen
 - d. Badan Khusus

BAB VIII KEUANGAN

Pasal 18 Sumber Keuangan

Sumber keuangan IAI berasal dari:

1. Uang Pangkal
2. Iuran Anggota
3. Usaha lain yang sah dan tidak bertentangan dengan maksud dan tujuan organisasi serta peraturan perundangan-undangan yang berlaku
4. Sumbangan yang tidak mengikat.

Pasal 19 Pengelolaan Keuangan

Pengelolaan keuangan dilakukan secara transparan dan digunakan untuk kepentingan organisasi IAI

Pasal 20 Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan

Pengelolaan keuangan harus dipertanggung jawabkan oleh:

1. Pengurus Pusat kepada Kongres
2. Pengurus Cabang kepada Rapat Anggota
3. Pengurus Kornparternen kepada Rapat Anggota

BAB IX PERUBAHAN ANGGARAN DASAR DAN PEMBUBARAN ORGANISASI IAI

Pasal 21 Perubahan Anggaran Dasar

Perubahan Anggaran Dasar hanya dapat dilakukan oleh Kongres.

Pasal 22 Pembubaran Organisasi

Pembubaran organisasi IAI hanya dapat dilakukan dalam Kongres yang khusus diadakan untuk maksud tersebut.

LAMPIRAN 3

<p style="text-align: center;">ANGGARAN RUMAH TANGGA IKATAN AKUNTAN INDONESIA TAHUN 1998</p>

BAB I KEANGGOTAAN

Pasal 1 Prosedur Penerimaan Anggota

1. Permohonan untuk menjadi Anggota Biasa dan Anggota Luar Biasa harus diajukan secara tertulis kepada Pengurus Pusat.
 - a. Melalui Pengurus Cabang, apabila Calon Anggota yang bersangkutan berdomisili di daerah yang mempunyai Cabang. Pengurus Cabang selanjutnya menyampaikan daftar Calon Anggota, tersebut disertai rekomendasinya kepada Pengurus Pusat untuk memperoleh keputusan.
 - b. Langsung kepada Pengurus Pusat apabila Calon Anggota yang bersangkutan berdomisili di daerah yang belum atau tidak mempunyai Cabang IAI.
2. Pengurus Pusat setelah meneliti persyaratan yang harus dipenuhi oleh Calon Anggota tersebut harus memberitahukan keputusannya selambat-lambatnya 1 (satu) bulan sejak surat permohonan tersebut diterima secara lengkap, dengan tembusan ke Cabang IAI tempat berdomisili Anggota tersebut
3. Kepada Anggota baru diberikan Kartu Tanda Anggota yang diterbitkan oleh Pengurus Pusat
4. Jika Pengurus Pusat memutuskan untuk menolak Permohonan menjadi Anggota, maka Pengurus Pusat harus memberitahukannya secara tertulis berikut alasannya kepada Calon Anggota yang bersangkutan
5. Calon Anggota yang permohonannya ditolak oleh Pengurus Pusat, dapat mengajukan keberatannya secara tertulis kepada Majelis Kehormatan. Majelis Kehormatan berkewajiban menanggapi dan menyampaikan secara tertulis mengenai keputusannya terhadap keberatan tersebut kepada Pengurus Pusat untuk diteruskan kepada Calon Anggota yang ditolak
6. Pengurus Pusat mengadakan rapat untuk meneliti nama-nama calon yang dianggap memenuhi persyaratan untuk menjadi Anggota Kehormatan sesuai pasal 11 Anggaran Dasar. Nama-nama yang disetujui menjadi Anggota Kehormatan tersebut diberitahukan kepada anggota-anggota yang mencalonkan serta kepada yang bersangkutan dan diumumkan.

Pasal 2 Sanksi dan Prosedur Pemberhentian Anggota

1. Bagi Anggota yang belum melunasi iuran anggota selama 6 (enam) bulan berturut-turut akan diberikan peringatan pertama, kedua dan ketiga

-
- berselang dua bulan. Bila sesudah peringatan ketiga iuran tersebut tetap belum dilunasi maka Pengurus Pusat dapat memberhentikan sementara Anggota yang bersangkutan.
2. Anggota yang telah diberhentikan sebagaimana yang dimaksud pada ayat 1 pasal ini, kemudian ingin menjadi anggota kembali maka harus menempuh prosedur penerimaan anggota baru setelah melunasi tunggakannya.
 3. Berakhirnya status keanggotaan atas permintaan sendiri hanya dapat dilakukan dengan pemberitahuan tertulis secara langsung kepada Pengurus Pusat atau melalui Pengurus Cabang, sekurang-kurangnya 1 (satu) bulan sebelumnya, dengan syarat kewajiban yang belum dipenuhi harus segera diselesaikan. Tanggal pemberitahuan dari Anggota tersebut tidak diperkenankan berlaku surut.
 4. Berakhirnya status keanggotaan karena perwalian dan atau pailit berlaku setelah Pengurus Pusat memperoleh informasi tertulis mengenai hal tersebut dari instansi yang berwenang. Apabila status perwalian dan atau pailit dari Anggota tersebut telah dicabut oleh Instansi yang berwenang tersebut, maka status keanggotaannya dapat dipulihkan.
 5. Pengenaan sanksi pemberhentian status keanggotaan harus diberitahukan secara tertulis kepada yang bersangkutan.
 6. Setiap Anggota yang akan mengajukan banding terhadap sanksi pemberhentian sementara atau pemberhentian tetap, harus menyampaikannya kepada **Majelis Kehormatan** paling lambat 1 (satu) bulan sejak sanksi tersebut dikenakan. Kelambatan pengajuan banding rnebatalakan hak banding dari Anggota yang bersangkutan
 7. Anggota yang mendapat sanksi pemberhentian sementara akan kehilangan seluruh haknya sebagai Anggota IAI kecuali hak untuk memperoleh pembelaan yang bertanggung jawab. Seluruh kewajibannya sebagai Anggota IAI tetap berlaku.
 8. Pemberhentian sementara ditetapkan paling lama 2 (dua) tahun.

BAB II ORGANISASI

Pasal 3 Kongres

1. Status
 - a. Kongres merupakan pemegang kedaulatan tertinggi dalam organisasi IAI.
 - b. Kongres diadakan sekurang-kurangnya sekali dalam 4 (empat) tahun.
 - c. Kongres luar Biasa dapat diadakan bila ada permintaan tertulis dari sekurang-kurangnya dua pertiga jumlah Pengurus Pusat, atau dari sekurang-kurangnya sepertiga jumlah Anggota Biasa.
2. Wewenang
 - a. Kongres menetapkan Anggaran Dasar, Anggaran Rumah Tangga, Pedoman Pokok, Garis Besar Haluan dan Program Kerja IAI.

-
- b. Kongres menilai untuk menyalahkan atau menolakan pertanggungjawaban Pengurus Pusat, Majelis Kehormatan, dan Dewan Penasehat mengenai amanat yang diberikan oleh Kongres sebelumnya.
 - c. Kongres memilih dan mengangkat Ketua Umum Pengurus Pusat.
 - d. Kongres mengangkat seluruh Anggota Majelis Kehormatan dan Dewan Penasehat.
 - e. Kongres menetapkan Auditor Independen yang bukan Anggota Pengurus untuk mengaudit laporan keuangan kepengurusan periode berikutnya.
3. Tata Cara
- a. Untuk keperluan Kongres, Pengurus Pusat dapat membentuk Panitia Pelaksana Kongres yang bertanggung jawab kepada Pengurus Pusat.
 - b. Undangan untuk menghadiri Kongres harus dikirimkan atau diumumkan dalam media massa sekurang-kurangnya 2 (dua) bulan sebelumnya.
 - c. Dalam undangan harus dicantumkan acara Kongres dan pokok-pokok materi yang akan dibahas.
 - d. Kongres dianggap sah apabila dihadiri oleh lebih dari setengah jumlah Anggota Biasa. Apabila sebulan menjelang Kongres, setelah undangan pertama ternyata jumlah Anggota Biasa yang mendaftar tidak memenuhi kuorum, maka Panitia Pelaksana Kongres mengirimkan undangan kedua. Setelah pengiriman undangan kedua, Kongres dinyatakan sah dengan tidak terikat lagi pada ketentuan kuorum.
 - e. Pimpinan Sidang Pleno Tetap dalam Kongres terdiri atas seorang Ketua, seorang Wakil Ketua dan seorang Sekretaris yang dipilih dari dan oleh Anggota Biasa yang hadir dalam suatu sidang lengkap yang diadakan khusus untuk itu.
 - f. Sidang Pengesahan Kuorum, Sidang Pengesahan Acara, Sidang Pengesahan Tata Tertib dan Sidang Pemilihan Ketua Sidang Pleno Tetap, dipimpin oleh Pimpinan Sidang Sementara yang ditunjuk oleh Pengurus Pusat.
 - g. Kongres Luar Biasa dapat diadakan:
 1. Setiap waktu bila sekurang-kurangnya dua per tiga jumlah Pengurus Pusat menganggap perlu.
 2. Dalam waktu 2 (dua) bulan setelah sepertiga jumlah Anggota Biasa mengajukan permintaan kepada Pengurus Pusat.
 - h. Pemberitahuan Kongres luar Biasa harus mencantumkan tujuan penyelenggaraannya dengan jelas.
4. Keputusan
- a. Semua keputusan yang diambil dalam Kongres dilakukan secara musyawarah dan mufakat
 - b. jika musyawarah dan mufakat tidak berhasil, maka keputusan diambil atas suara terbanyak
 - c. Pemungutan suara dapat dilakukan secara tertulis dan atau lisan.
 - d. Keputusan Kongres melalui pemungutan suara dianggap sah jika mendapat suara lebih dari setengah jumlah Anggota Biasa yang hadir.
-

-
- e. Jika pada pemungutan suara ternyata jumlah suara yang setuju sama dengan jumlah yang tidak setuju, maka Pimpinan Sidang mempunyai hak memutuskan.
 - f. Jika pada pemungutan suara untuk memilih Ketua Umum tidak tercapai hasil menurut ketentuan ayat d, maka dilakukan pemungutan suara kedua dengan pencalonan baru.
 - g. Menyimpang dari ketentuan ayat d, pada pemungutan suara kedua ini yang terpilih ialah calon yang mendapat suara terbanyak. Jika oleh calon-calon dicapai jumlah yang sama, maka Pimpinan Sidang mempunyai hak untuk memutuskan.

Pasal 4 **Rapat Anggota**

- 1. Status
 - a. Rapat Anggota merupakan kekuasaan tertinggi dalam organisasi IAI di tingkat Kompartemen/Cabang.
 - b. Rapat Anggota diadakan sekurang-kurangnya sekali dalam 2 (dua) tahun.
 - c. Rapat Anggota luar Biasa diadakan bila ada permintaan tertulis dari sekurang-kurangnya dua per tiga jumlah Pengurus Kompartemen/Cabang, atau dari sekurang-kurangnya sepertiga jumlah Anggota Kompartemen/Cabang.
- 2. Wewenang
 - a. Rapat Anggota menetapkan Anggaran Rumah Tangga, Pedoman Pokok, dan Program Kerja Kompartemen/Cabang IAI,
 - b. Rapat Anggota menilai untuk menerima atau menolak pertanggungjawaban Pengurus Kompartemen/Cabang mengenai amanat yang diberikan oleh Rapat Anggota sebelumnya.
 - c. Rapat Anggota memilih dan mengangkat Ketua Pengurus Kompartemen/Cabang.
 - d. Rapat Anggota Kompartemen memilih dan mengangkat Anggota Badan Peradilan Profesi Kompartemen.
 - e. Rapat Anggota Kompartemen menetapkan Auditor Independen yang bukan Pengurus Kompartemen untuk mengaudit Laporan Keuangan Kompartemen Kepengurusan periode berikutnya
- 3. Tata Cara
 - a. untuk keperluan Rapat Anggota, Pengurus Kompartemen/Cabang dapat membentuk Panitia Pelaksana Rapat Anggota yang akan bertanggung jawab kepada Pengurus Kompartemen/Cabang.
 - b. Rapat Anggota sah bila dihadiri oleh lebih dari setengah jumlah Anggota Biasa Kompartemen/Cabang IAI. Apabila kuorum tidak tercapai, maka Rapat Anggota diundurkan sekurang-kurangnya satu jam. Rapat Anggota kemudian dibuka kembali dan dapat dinyatakan sah dengan tidak terikat lagi oleh ketentuan kuorum.
 - c. Sidang Pleno Tetap dalam Rapat Anggota dipimpin oleh Pimpinan Sidang Pleno Tetap Rapat Anggota yang terdiri dari seorang Ketua, seorang Wakil Ketua dan seorang Sekretaris yang dipilih dari dan

oleh Anggota yang hadir dalam suatu sidang lengkap yang diadakan khusus untuk itu.

- d. Sidang pengesahan kuorum, sidang pengesahan acara, sidang pengesahan tata tertib dan sidang pemilihan Pimpinan Sidang Pleno Tetap, dipimpin oleh Pimpinan Sidang Pleno Sementara yang ditunjuk oleh Pengurus Kompartemen/Cabang.
- e. Rapat Anggota luar Biasa dapat diadakan:
 - 1. Setiap waktu bila sekurang-kurangnya dua pertiga jumlah Pengurus Cabang/Kompartemen menganggap perlu.
 - 2. Dalam waktu 2 (dua) bulan setelah sepertiga jumlah Anggota Kompartemen/Cabang mengajukan permintaan kepada Pengurus Kompartemen/Cabang.

4. Keputusan

- a. Semua keputusan yang diambil dalam Rapat Anggota dilakukan secara musyawarah dan mufakat.
- b. Jika musyawarah dan mufakat tidak berhasil, maka keputusan diambil atas dasar perhitungan suara terbanyak
- c. Pemungutan suara dapat dilakukan secara tertulis dan/atau lisan.
- d. Keputusan Rapat Anggota dianggap sah jika mendapat suara lebih dari setengah jumlah Anggota yang hadir.
- e. Jika pada pemungutan suara ternyata jumlah suara yang setuju sama dengan jumlah yang tidak setuju, maka Pimpinan Sidang mempunyai hak memutuskan.
- f. Jika pada pemungutan suara untuk memilih Ketua tidak tercapai hasil menurut ketentuan ayat d, maka dilakukan pemungutan suara kedua.
- g. Menyimpang dari ketentuan ayat d, pada pemungutan suara kedua ini yang terpilih ialah calon yang mendapat suara terbanyak. Jika oleh calon-calon dicapai jumlah yang sama, maka Pimpinan Sidang mempunyai hak untuk memutuskan.

Pasal 5

Pengurus Pusat

1. Status

- a. Pengurus Pusat adalah lembaga eksekutif tertinggi di organisasi IAI, yang mengelola organisasi dan berkewajiban melaksanakan Anggaran Dasar, Anggaran Rumah Tangga dan semua Keputusan Kongres.
- b. Masa jabatan Pengurus Pusat adalah 4 (empat) tahun.
- c. Pengurus Pusat sekurang-kurangnya terdiri dari Ketua Urnum, Sekretaris Jenderal, Bendahara Umum dan Ketua-ketua Kompartemen, Ketua-ketua Dewan Standar, Ketua Dewan Konsultatif Standar serta Ketua-ketua Badan Khusus yang dibentuk oleh Pengurus Pusat.
- d. Ketua-ketua Kompartemen, Dewan Standar, Dewan Konsultatif Standar dan Badan Khusus menjadi anggota Pengurus Pusat karena jabatannya dan tidak dapat merangkap suatu jabatan tertentu lainnya di Pengurus Pusat.

-
2. Wewenang
 - a. Pengurus Pusat mewakili IAI di dalam dan di luar Pengadilan, serta dalam segala bentuk perikatan hukum dengan pihak lain.
 - b. Dalam melaksanakan tugasnya, Pengurus Pusat dapat membentuk Kompartemen, Komite, Badan-badan khusus dan Manajemen IAI yang dipimpin oleh seorang Direktur Eksekutif yang dibantu oleh para direktur lainnya sesuai amanat Kongres.
 - c. Dalam hal-hal khusus, Ketua Umum dapat memberikan kuasa secara tertulis kepada seseorang atau beberapa orang Anggota Pengurus Pusat atau kepada pihak lainnya untuk mewakili IAI, baik di dalam maupun di luar Pengadilan.
 3. Pertanggungjawaban
 - a. Pengurus Pusat wajib menyampaikan laporan, pertanggungjawaban kepengurusannya termasuk laporan keuangan secara tertulis kepada Kongres.
 - b. Pengurus Pusat rneletakkan jabatannya dan bertanggung jawab kepada Kengres.
 4. Tata Cara
 - a. Ketua Umum Pengurus Pusat dipilih oleh Kongres.
 - b. Serah terima Pengurus Demisioner kepada Pengurus Pusat yang baru dilakukan dalam sidang pleno Kongres setelah Ketua umum terpilih periode berjalan dikukuhkan oleh Kongres.
 - c. Ketua Umum Terpilih diwajibkan mengumumkan sekurang-kurangnya seorang sekretaris dan seorang bendahara dalam Kongres yang sedang berlangsung.
 - d. Ketua Umum Terpilih berwenang mengangkat dan melengkapi anggota pengurus lainnya untuk melengkapi struktur organisasi Pengurus Pusat.
 - e. Selambat-lambatnya satu bulan setelah terpilih, Ketua Umurn Terpilih harus sudah dapat menetapkan anggota Pengurus lainnya
 - f. Susunan Pengurus Pusat harus diumumkan kepada seluruh Anggota Cabang dan Kompartemen.
 - g. Apabila Ketua Umum Terpilih karena sesuatu hal sebelum lewat masa jabatannya harus meletakkan jabatannya atau tidak dapat menyelesaikan masa jabatannya, maka Wakil Ketua Umum Pengurus Pusat diangkat oleh rapat pleno Pengurus Pusat untuk manjalankan jabatan Ketua Umum sampai pemilihan Ketua Umum berikutnya. Rapat pleno Pengurus Pusat juga mengangkat Wakil Ketua Pengganti dari salah satu Anggota Pengurus Pusat
 - h. Untuk melaksanakan tugas kepemimpinan organisasi, Pengurus Pusat harus menyelenggarakan Rapat Pleno dan rapat Kerja
 - i. Rapat Pleno dihadiri oleh seluruh anggota Pengurus Pusat dan diadakan sekurang-kurangnya dalam 3 (tiga) bulan
 - j. Rapat Kerja diadakan oleh Pengurus Pusat sekurang-kurangnya sekali dalam 1 (satu) tahun, dan dihadiri oleh Pengurus Cabang, Kompartemen, Dewan Standar, Dewan Konsultatif Standar, dan Badan Khusus yang dibentuk Pengurus Pusat
-

-
- k. Pengurus Pusat mendapat laporan atau pemberitahuan mengenai hasil pemilihan Ketua pengurus Kompartemen yang dipilih oleh Rapat Anggota Kompartemen yang bersangkutan
 - l. Tata cara pengarahan dan mekanisme kerja Manajemen IAI, dan Badan-Badan Khusus lainnya diatur oleh Pengurus Pusat.

Pasal 6

Dewan Penasehat

1. Status
 - a. Dewan Penasehat adalah kelengkapan organisasi yang diangkat dan bertanggung jawab kepada Kongres.
 - b. Calon anggota Dewan Penasehat terdiri atas tokoh-tokoh profesi yang dihormati dari berbagai kalangan akuntan, pejabat Pemerintah, kalangan pemakai jasa, akuntan dan atau tokoh-tokoh masyarakat yang berpengaruh yang diusulkan kepada dan diangkat oleh Kongres.
 - c. Ketua Dewan Penasehat diusulkan dari dan oleh lebih dari setengah jumlah Anggota Dewan Penasehat yang terpilih.
 - d. Masa jabatan Dewan Penasehat sama dengan masa jabatan Pengurus Pusat yaitu 4 (empat) tahun.
 - e. Dewan Penasehat berfungsi membantu memelihara martabat dan kehormatan profesi Akuntan Indonesia.
2. Wewenang
Dewan Penasehat memberikan saran, nasehat atau pertimbangan kepada Pengurus Pusat dan Majelis Kehormatan, diminta maupun tidak diminta, sehubungan dengan pengelolaan organisasi IAI, penanganan Anggota IAI, pemeliharaan martabat profesi Akuntan dan pengembangan profesi akuntansi pada umumnya.
3. Pertanggungjawaban
Dewan Penasehat mempertanggungjawabkan hasil kerja selama masa jabatannya kepada Kongres
4. Tata cara
Tata Kerja Dewan Penasehat diatur dalam ketentuan terpisah oleh Dewan Penasehat sendiri dan tidak bertentangan dengan Anggaran dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI

Pasal 7

Majelis Kehormatan

1. Status
 - a. **Majelis Kehormatan** disingkat **MK**, bertanggung jawab kepada Kongres
 - b. Anggota **MK** berjumlah 7 orang yang terdiri dari:
 - (1) Satu orang tokoh profesi, akuntan yang dihormati
 - (2) Dua orang dari Kompartemen Akuntan Manajemen
 - (3) Dua orang dari Kompartemen Akuntan Pendidik
 - (4) Dua orang dari Kompartemen Akuntan Publik

-
- c. Ketua MK diusulkan dari dan oleh lebih setengah jumlah Anggota MK terpilih.
 - d. Anggota MK harus memenuhi syarat memiliki reputasi profesional di bidang akuntansi yang tinggi, dedikasi pada profesi akuntan, sikap mental yang jujur dan independen dan tidak merangkap sebagai anggota Dewan Penasehat, Pengurus Pusat/Kompartemen/Cabang, Dewan Standar dan Dewan Konsultatif Standar.
 - e. Masa jabatan MK sama dengan masa jabatan Pengurus Pusat yaitu 4 (empat) tahun
2. Wewenang
 - a. Mengawasi ketaatan Anggota terhadap Kode Etik Umum Akuntan Indonesia dan/atau Standar Profesi yang berlaku pada masing-masing Kompartemen.
 - b. Melakukan penilaian terhadap Anggota atas pelaksanaan Kode Etik Umum Akuntansi Indonesia dan/atau Standar Profesi yang berlaku pada masing-masing Kompartemen
 - c. Menangani semua kasus pengaduan Anggota dan masyarakat dalam tingkat banding, apabila telah ada keputusan Pengurus Pusat dan/atau putusan Badan Peradilan Profesi di tingkat Kompartemen.
 - d. Menetapkan sanksi kepada Anggota atas pelanggaran Kode Etik Umum Akuntan Indonesia dan atau Standar Profesi yang berlaku pada masing-masing Kompartemen.
 - e. Keputusan MK bersifat final.
 - f. Memantau secara aktif, efektivitas pelaksanaan tugas badan Peradilan Profesi yang dibentuk ditingkat Kompartemen
 - g. Memberikan usul dan saran mengenai pengembangan Kode Etik Umum Akuntan Indonesia kepada Dewan Kode Etik (Dewan Standar Profesi) atau Badan Khusus yang dibentuk oleh Pengurus Pusat dan/atau Pengurus Kompartemen
 3. Pertanggungjawaban
MK mempertanggungjawabkan hasil kerja selama masa jabatannya kepada Kongres
 4. Tata Cara
 - a. Tata Cara Kerja MK ditetapkan oleh MK sendiri setelah mendengar pendapat Pengurus Pusat dan tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI
 - b. Sekurang-kurangnya sekali dalam setahun MK wajib memberitahukan hasil kerjanya kepada Anggota melalui Pengurus Pusat

Pasal 8

Cabang

1. Status
 - a. Cabang adalah kelengkapan organisasi yang merupakan perpanjangan tangan dari Pengurus Pusat dalam menjalankan kegiatan dan fungsi organisasi IAI di daerah-daerah

-
- b. Pembentukan Cabang diusulkan kepada dan disahkan oleh Pengurus Pusat.
 - c. Daerah-daerah yang akan dibentuk Cabang, harus merupakan suatu Daerah Tingkat I yang mempunyai Anggota sekurang-kurangnya 50 orang.
 - d. Nama Cabang mengikuti nama propinsi atau Daerah Tingkat I yang bersangkutan.
 - e. Tempat kedudukan Cabang ditentukan oleh Pengurus Cabang yang bersangkutan dengan persetujuan Pengurus Pusat.
 - f. Pengurus Cabang adalah lembaga eksekutif tertinggi di tingkat Cabang, yang mengelola Cabang dan bertanggungjawab kepada Rapat Anggota.
 - g. Pengurus Cabang ditentukan oleh Rapat Anggota Cabang yang bersangkutan.
 - h. Masa jabatan Pengurus Cabang adalah 4 (empat) tahun.
 - i. Pengurus Cabang menjadi koordinator atas perwakilan kompartemen-kompartemen (kompartemen daerah) yang berada di daerah kerja cabang yang bersangkutan.
2. Wewenang
Pengurus Cabang, setelah memberitahukan dan mendapat persetujuan Pengurus Pusat, dapat membentuk badan-badan kelengkapan organisasi yang bermanfaat dalam melaksanakan usaha-usaha untuk mencapai tujuan organisasi di daerah.
 3. Pertanggungjawaban
Pada akhir periode kepengurusannya, Pengurus Cabang menyampaikan laporan pertanggungjawabannya kepada rapat Anggota dan Pengurus Pusat.
 4. Tata cara
 - a. Permohonan pembentukan Cabang harus diajukan secara tertulis kepada Pengurus Pusat dengan dilampiri susunan Pengurus Cabang Sementara yang direncanakan
 - b. Pengurus Pusat harus memberitahukan keputusannya dalam waktu selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah permohonan diterima
 - c. Persetujuan atas pembentukan Cabang tersebut harus diberitahukan secara tertulis oleh Pengurus Pusat kepada semua Anggota dengan tembusan ke Cabang-cabang lain dan Kompartemen
 - d. Jika Pengurus Pusat memutuskan untuk menolak permohonan tersebut, kepada yang mengajukan harus diberitahukan secara tertulis disertai dengan alasannya
 - e. Pengurus Cabang Sementara dalam waktu selambat-lambatnya 6 bulan sejak terbentuk harus mengadakan rapat anggota untuk membentuk Pengurus tetap.

Pasal 9 **Kompartemen**

1. Status
 - a. Kompartemen adalah bagian organisasi IAI yang dibentuk berdasarkan spesialisasi profesi untuk meningkatkan profesionalisme, menjalankan kegiatan profesionalnya dan fungsi ilmiah dalam suatu bidang kerja

-
- b. Pembentukan Kompartemen diusulkan kepada dan disahkan oleh Pengurus Pusat
 - c. Kepengurusan Kompartemen ditentukan oleh rapat Anggota Kompartemen
 - d. Pengurus Kompartemen adalah Pemegang kekuasaan tertinggi di tingkat Kompartemen, yang mengelola Kompartemen dan bertanggungjawab kepada Rapat Anggota
 - e. Masa jabatan Pengurus Kompartemen adalah 2 (dua) tahun
 - f. Anggaran dasar Kompartemen adalah Anggaran Dasar IAI. Hal-hal khusus yang perlu bagi Kompartemen, diatur dalam Anggaran Rumah Tangga Kompartemen, Sepanjang tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI.
2. Wewenang
 - a. Pengurus Kompartemen melaksanakan kegiatan dan fungsi profesional akuntansi di bidang kerjanya sebagaimana yang diamanatkan Rapat Anggota
 - b. Pengurus Kompartemen menyusun Program Kerja kepengurusan Kompartemen
 - c. Pengurus Kompartemen dapat mewakili organisasi IAI di tingkat Kompartemen dalam segala bentuk perikatan hukum dengan pihak lain diluar IAI, setelah mengkonsultasikannya dengan Pengurus Pusat
 - d. Pengurus Kompartemen dapat membentuk badan-badan kelengkapan organisasi yang bermanfaat dalam melaksanakan usaha-usaha untuk mencapai tujuan pembentukan Kompartemen
 3. Pertanggungjawaban
Pada akhir periode kepengurusannya, Pengurus Kompartemen menyampaikan laporan pertanggungjawaban kepada Rapat Anggota dan tembusannya kepada Pengurus Pusat
 4. Tata Cara
 - a. Permohonan pembentukan Kompartemen sesuai dengan bidang kerja anggotanya diajukan secara tertulis kepada Pengurus Pusat disertai alasan-alasan yang mendorong pembentukan Kompartemen
 - b. Dalam waktu selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan, Pengurus Pusat harus memberitahukan jawaban secara tertulis atas permintaan tersebut pada ayat a di atas dan mengumumkan kepada semua Anggota IAI
 - c. Jika Pengurus Pusat memutuskan untuk menolak permohonan tersebut, kepada yang mengajukan harus diberitahukan secara tertulis disertai dengan alasan-alasannya
 - d. Ketua Kompartemen dipilih dan diangkat oleh Rapat Anggota Kompartemen yang bersangkutan
 - e. Ketua Kompartemen terpilih wajib mengumumkan sekurang-kurangnya seorang sekretaris dan seorang bendahara dari susunan kepengurusannya pada Rapat Anggota
 - f. Susunan Pengurus lengkap dikukuhkan oleh Pengurus Pusat IAI
 - g. Pengurus lengkap Kompartemen diumumkan selambat-lambatnya 1 (satu) bulan setelah Rapat Anggotanya kepada seluruh Anggota Kompartemen
-

Pasal 10
Dewan Standar Profesi

1. Status

- a. Dewan Standar Profesi merupakan badan khusus yang menjadi bagian organisasi IAI yang mempunyai otonomi untuk menyusun dan mengesahkan standar profesi
- b. Dewan Standar Profesi meliputi Dewan Standar Akuntansi Keuangan (disingkat DSAK) dan Dewan Standar Profesi atau Standar kompetensi lainnya yang dibentuk oleh Pengurus Pusat dan/atau Pengurus Kompartemen yang bersangkutan
- c. Pembiayaan kegiatan Dewan Standar Profesi sepenuhnya diupayakan oleh Pengurus Pusat dan/atau Pengurus Kompartemen sesuai dengan lingkup bidang kerjanya
- d. Pengurus Pusat dan Pengurus Kompartemen melakukan pengawasan mekanisme kerja Dewan Standar Profesi

2. Wewenang

- a. Dewan Standar Profesi menentukan materi dan skala prioritas yang akan dibahas dan dirumuskan untuk diberlakukan dalam profesi akuntansi di Indonesia
- b. Dewan Standar Profesi menyusun Tata Kerja dan due process procedures yang disahkan oleh Pengurus pusat atau Pengurus Kompartemen sesuai dengan lingkup bidang kerjanya
- c. Dewan Standar Profesi memberikan pengarahan dan pengendalian operasional dalam penyusunan standar profesi kepada badan pekerja teknis yang khusus dibentuk untuk kebutuhan itu

3. Pertanggungjawaban

Dewan Profesi menyampaikan pertanggungjawaban kepada Pengurus Pusat dan/atau Pengurus Kompartemen sesuai dengan lingkup bidang kerjanya

4. Tata Cara

- a. Anggota Dewan Standar Profesi diangkat oleh Pengurus Pusat atau Pengurus Kompartemen sesuai dengan lingkup bidang usahanya, untuk masa kerja 4 (empat) tahun dan hanya dapat diangkat kembali 1 (satu) kali dengan mempertimbangkan kesinambungan keanggotaan Dewan tersebut.
- b. Ketua Dewan Standar Profesi diangkat dari dan oleh anggota terpilih, untuk masa jabatan selama-lamanya 4 (empat) tahun dan hanya dapat diangkat kembali 1 (satu) kali

Pasal 11
Dewan Konsultatif Standar Akuntansi Keuangan

1. Status

- a. Dewan Konsultatif Standar Akuntansi Keuangan, disingkat DKSAK, merupakan badan khusus yang menjadi bagian organisasi untuk memberikan pandangan mengenai arah dan skala prioritas kepada Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK)
- b. DKSAK dibentuk oleh dan bertanggungjawab Pengurus Pusat

-
2. Wewenang
 - a. DKSAK memberikan pandangan mengenai arah dan skala prioritas pilihan Standar dan Interpretasi yang akan diberlakukan dalam profesi akuntansi di Indonesia
 - b. DKSAK melakukan upaya penggalangan sumber dana bagi pengembangan Standar dan Interpretasi profesi akuntansi di Indonesia
 3. Pertanggungjawaban
DKSAK menyampaikan pertanggungjawabannya kepada Pengurus Pusat
 4. Tata Cara
 - a. Anggota DKSAK terdiri dari kalangan anggota IAI dan bukan Anggota IAI yang mewakili secara luas pemakai dan pengguna jasa profesi akuntansi serta pihak lain yang berkepentingan dengan pengembangan standar akuntansi di Indonesia
 - b. Anggota DKSAK berjumlah sekurang-kurangnya 5 (lima) orang yang diangkat oleh Pengurus Pusat untuk masa kerja selama-lamanya 4 (empat) tahun dan hanya dapat diangkat kembali 1 (satu) kali dengan mempertimbangkan kesinambungan keanggotaan Dewan tersebut
 - c. Ketua DKSAK diangkat dari dan oleh anggota terpilih, untuk masa jabatan selama-lamanya 4 (empat) tahun dan hanya dapat diangkat kembali 1 (satu) kali

Pasal 12

Badan Peradilan Profesi

1. Status
 - a. Badan Peradilan Profesi disingkat BPP adalah kelengkapan organisasi di tingkat Kompartemen dan bertanggung jawab kepada Rapat Anggota
 - b. Anggota BPP terdiri dari tokoh-tokoh profesi yang dihormati dan berasal dari kalangan akuntan di kompartemen yang bersangkutan, diusulkan kepada dan diangkat oleh Rapat Anggota Kompartemen
 - c. Ketua BPP diusulkan dari dan oleh lebih dari setengah jumlah Anggota BPP yang terpilih
 - d. Anggota BPP harus memiliki reputasi profesional yang tinggi di bidang akuntansi, dedikasi pada profesi akuntan, sikap mental yang jujur dan independen serta tidak merangkap sebagai Anggota Dewan Penasehat, Majelis Kehormatan, Pengurus Pusat/Kompartemen/Cabang, Dewan Standar dan Dewan Konsultatif Standar
 - e. Masa jabatan BPP sama dengan masa jabatan Pengurus Kompartemen
 - f. Untuk kasus pengaduan pelanggaran Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia oleh Anggota yang tidak terdaftar pada salah satu Kompartemen yang belum memiliki Badan Peradilan Profesi, akan diadili oleh tim yang dibentuk khusus untuk kasus tersebut oleh dan bertanggung jawab kepada Pengurus Pusat
 - g. Pemilihan Anggotan Tim khusus sebagaimana dimaksud pada pasal 12 ayat 1 huruf f tersebut di atas, ditetapkan oleh Pengurus Pusat dengan memperhatikan usulan dari Pengurus Kompartemen Anggota yang bersangkutan

-
2. Wewenang
 - a. Mengawasi ketaatan dan melakukan penilaian terhadap Anggota atas pelaksanaan Kode Etik Akuntan Indonesia dan atau standar profesi yang berlaku pada masing-masing Kompartemen
 - b. Menangani semua kasus pengaduan dari Anggota dan masyarakat pada tingkat pertama, sepanjang menyangkut kepentingan anggota di Kompartemen yang bersangkutan
 - c. Menetapkan sanksi kepada Anggota atas pelanggaran Kode Etik Akuntan Indonesia dan atau standar profesi yang berlaku di Kompartemen yang bersangkutan
 - d. Memberikan usul dan saran mengenai pengembangan kode etik akuntan kepada Dewan Kode Etik (Dewan Standar Profesi)
 - e. Tim Khusus sebagaimana dimaksud pada pasal 12 ayat 1 huruf f berwenang memberi sanksi kepada Anggota atas pelanggaran Kode Etik Akuntan Indonesia dan atau Standar profesi yang berlaku di Kompartemen yang bersangkutan
 3. Pertanggungjawaban
BPP memertanggungjawabkan hasil kerja selama masa jabatannya kepada Rapat Anggota dan menyampaikan tembusan laporan pertanggungjawaban kepada Majelis Kehormatan
 4. Tata Cara
 - a. Tata Kerja BPP ditetapkan tersendiri oleh BPP setelah mendengar pendapat Pengurus Kompartemen dan tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI.
 - b. Sekurang-kurangnya sekali dalam setahun BPP wajib memberitahukan hasil kerjanya kepada Anggota melalui Pengurus Kompartemen dan Majelis Kehormatan.
 - c. Tata kerja lebih lanjut atas tim khusus sebagaimana dimaksud pada pasal 12 ayat 1 huruf f, ditetapkan tersendiri oleh Pengurus Pusat yang tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI.

Pasal 13 **Manajemen IAI**

1. Status
 - a. Manajemen IAI adalah kelengkapan organisasi IAI yang secara permanen melaksanakan fungsi administratif dan operasional IAI secara keseluruhan dalam rangka mengemban amanat Anggota IAI dan mencapai tujuan organisasi.
 - b. Manajemen IAI dipimpin oleh seorang Direktur Eksekutif.
 - c. Direktur Eksekutif diangkat, dikukuhkan dan diberhentikan oleh Pengurus Pusat.
 - d. Direktur Eksekutif diangkat untuk masa jabatan yang tidak ditentukan dan dapat diberhentikan sesuai kontrak pekerjaannya atau sewaktu-waktu dianggap perlu oleh Pengurus Pusat.
 - e. Direktur Eksekutif dibantu oleh Direktur-direktur lainnya yang diusulkan kepada dan mendapat persetujuan dari Pengurus Pusat.

-
- f. Direktur-direktur yang diusulkan tersebut disesuaikan dengan lingkup pekerjaan, kebutuhan dan tujuan organisasi IAI dengan mempertimbangkan keuangan IAI.
 2. Wewenang
 - a. Membentuk kelengkapan internal organisasinya untuk melaksanakan tugas pokok yang telah ditentukan.
 - b. Melaksanakan kegiatan administratif dan operasional secara keseluruhan untuk kepentingan Pengurus Pusat, Dewan Penasehat, Majelis Kehormatan, Kompartemen, Cabang, Dewan Standar, Dewan Konsultasi Standar dan Badan-Badan Khusus lainnya di lingkungan organisasi IAI.
 3. Pertanggungjawaban
Setiap akhir suatu periode kepengurusan organisasi IAI, Direktur Eksekutif harus menyusun laporan keuangan IAI secara keseluruhan dan menyampaikannya kepada Pengurus Pusat.
 4. Tata Cara
 - a. Pengangkatan Direktur Eksekutif oleh Pengurus Pusat melalui proses seleksi internal kepegawaian yang ketat, yang kemudian dituangkan dalam suatu kontrak pekerjaan untuk jangka waktu tertentu.
 - b. Dalam hal Direktur Eksekutif berhalangan tetap atau tidak dapat menjalankan fungsinya maka Pengurus Pusat harus segera menunjuk penggantinya.
 - c. Tata kerja Manajemen IAI akan diatur lebih lanjut dengan ketentuan tersendiri olehnya dengan mengacu pada tata kerja Pengurus Pusat, Kompartemen, Cabang, Dewan Standar, Dewan Konsultasi Standar dan Badan-badan Khusus lainnya di lingkungan organisasi IAI.
 - d. Tata kerja Manajemen IAI harus mendapat persetujuan terlebih dahulu dari Pengurus Pusat, dan tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar/ Anggaran Rurnah Tangga IAI.
 - e. Sekurang-kurangnya sekali dalam tiga bulan, Direktur Eksekutif harus melaporkan perkembangan dan hasil pekerjaan Manajemen IAI kepada Pengurus Pusat.

Pasal 14
Badan Khusus

1. Status
 - a. Badan Khusus adalah unit kerja atau unit usaha yang dibentuk secara khusus oleh Pengurus Pusat untuk melaksanakan amanat Kongres.
 - b. Jumlah dan jenis Badan Khusus disesuaikan dengan kebutuhan Pengurus Pusat dalam menjalankan amanat Kongres, yang meliputi antara lain Yayasan Pengembangan IAI, Redaksi Majalah *Media Akuntansi*, Klinik Usaha Kecil dan Koperasi.
2. Wewenang
Wewenang Badan Khusus diatur lebih lanjut oleh Pengurus Pusat dan tidak boleh bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rurnah Tangga.
3. Pertanggungjawaban
 - a. Pengurus suatu Badan Khusus harus melaporkan hasil kerja sekurang-kurangnya 1 (satu) tahun sekali kepada Pengurus Pusat.

-
- b. Pada akhir kepengurusannya, Badan Khusus harus menyampaikan laporan pertanggungjawaban kepada Pengurus Pusat.
4. Tata Cara
Tata kerja Badan Khusus diatur lebih lanjut oleh Pengurus Pusat dan tidak boleh bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga

BAB III
KEUANGAN
Pasal 15

Uang Pangkal dan Uang Iuran

1. Besarnya uang pangkal dan uang iuran Anggota ditetapkan dengan keputusan tersendiri oleh Kongres.
2. Iuran Anggota harus dibayar sekaligus 1 (satu) tahun di muka.
3. Pembagian uang pangkal dan uang iuran ditetapkan 50% untuk Pengurus Pusat dan 50% untuk Cabang yang bersangkutan.
4. Untuk kepentingan pembiayaan kegiatan-kegiatannya, Pengurus Kompartemen/Cabang dapat menetapkan uang iuran tambahan bagi anggota-anggotanya dengan persetujuan Rapat Anggota Kompartemen/Cabang.

Pasal 16
Pengelolaan Keuangan

1. Laporan keuangan IAI secara keseluruhan, termasuk di dalamnya laporan Cabang-cabang, Kompartemen dan Komite harus disusun setiap tahun sejak masa jabatan Pengurus yang bersangkutan dan diaudit oleh Auditor Independen yang telah ditetapkan Kongres, untuk dipertanggungjawabkan dalam Kongres.
2. Periode pertanggungjawaban pengelolaan keuangan tahunan dimulai sejak tanggal 1 Juli sampai dengan tanggal 30 Juni tahun berikutnya.
3. Laporan keuangan Cabang harus disusun setiap tahun sejak masa jabatan Pengurus yang bersangkutan dan diperiksa oleh Komisi Verifikasi untuk dilaporkan kepada Pengurus Pusat dan dipertanggungjawabkan dalam Rapat Anggota.
4. Laporan Keuangan Kompartemen harus disusun setiap tahun sejak masa jabatan Pengurus yang bersangkutan dan diaudit oleh Auditor Independen yang ditunjuk untuk itu oleh Rapat Anggota, untuk disampaikan kepada Pengurus Pusat dan dipertanggungjawabkan dalam Rapat Anggota.
5. Auditor Independen yang ditunjuk untuk melakukan audit atas Laporan Keuangan Pengurus Pusat/Kompartemen bukan merupakan anggota Pengurus Pusat/ Kompartemen.
6. Komisi Verifikasi yang dibentuk oleh Pengurus Cabang untuk memeriksa laporan keuangan tahunan Cabang yang sekurang-kurangnya terdiri dari dua orang Anggota Biasa yang bukan Pengurus Cabang yang bersangkutan.

BAB IV
ATRIBUT DAN LAMBANG
Pasal 17

1. Atribut, lambang dan simbol IAI ialah sebuah lingkaran berwarna biru dengan dasar putih, di tengahnya terdapat tulisan IAI huruf kapital berwarna merah yang saling bersambungan. Tulisan IAI tersebut dikelilingi sebuah garis tipis yang berwarna biru.
2. Ukuran atribut, lambang dan simbol tersebut serta tata cara penggunaannya diatur dalam ketentuan tersendiri oleh Pengurus Pusat.
3. Atribut, lambang dan simbol semua panitia-panitia yang dibentuk harus mencerminkan identitas IAI.

BAB V
PERUBAHAN ANGGARAN DASAR
DAN ANGGARAN RUMAH TANGGA SERTA
PEMBUBARAN

Pasal 18
Perubahan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga

1. Perubahan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI hanya dapat dilakukan dalam Kongres.
2. Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga dapat diubah oleh Kongres apabila disetujui oleh dua pertiga dari jumlah Anggota Biasa yang hadir.
3. Rencana perubahan tersebut dapat diajukan oleh Pengurus Pusat atau oleh Pengurus Cabang.
4. Rencana perubahan telah disampaikan selambat-lambatnya dalam waktu 3 (tiga) bulan sebelum Kongres dimulai dan tembusannya disampaikan kepada semua badan kelengkapan organisasi IAI.

Pasal 19
Pembubaran IAI

1. Pembubaran IAI hanya dapat dilakukan dalam Kongres yang khusus diadakan untuk maksud tersebut.
2. Keputusan pembubaran IAI harus disetujui sekurang-kurangnya oleh dua pertiga jumlah Anggota Biasa yang hadir dalam Kongres tersebut.
3. Harta kekayaan dan segala hak milik IAI akan diserahkan kepada badan-badan sosial atau perkumpulan-perkumpulan lainnya yang ditetapkan oleh Kongres.

BAB VI
ATURAN PENUTUP

Pasal 20

1. Hal-hal yang belum diatur dalam Anggaran Rumah Tangga ini akan ditetapkan oleh Pengurus Pusat sepanjang tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga IAI.
2. Perubahan terakhir Anggaran Rumah Tangga ini dilakukan dalam Kongres VIII IAI Tahun 1998 yang diadakan di Jakarta pada tanggal 25 September 1998 dan disahkan pada tanggal 25 September 1998, pukul 18.45 WIB.



Bab 6

Kerangka Konseptual



Bab 6

Kerangka Konseptual

Berbagai upaya telah dilakukan untuk mengembangkan kerangka konseptual yang memberikan pernyataan definitif tentang jenis dan tujuan pelaporan keuangan. Tujuannya adalah untuk memberikan pedoman dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan bertujuan umum (*general purpose financial statement*). Beberapa negara seperti Amerika dan Australia sudah memiliki kerangka konseptual tersebut. Sedang Indonesia, dalam hal ini Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) pada bulan September 1994 memutuskan mengadopsi kerangka konseptual yang disusun oleh *International Accounting Standard Committee* (IASC) sebagai dasar penyusunan dan penyajian informasi keuangan di Indonesia.¹ Pada bab ini akan dibahas kerangka konseptual dengan mengacu pada kerangka konseptual yang dikembangkan di USA. Pada bagian akhir akan dibahas kritik terhadap pendekatan kerangka konseptual dalam perumusan teori akuntansi.

¹IAI menamakan kerangka konseptual tersebut dengan istilah *Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Informasi Keuangan*.

1. PENGERTIAN KERANGKA KONSEPTUAL

Kerangka konseptual mungkin dapat dipandang sebagai teori akuntansi yang terstruktur (Belkaoui, 1993). Hal ini disebabkan struktur kerangka konseptual sama dengan struktur teori akuntansi yang didasarkan pada proses penalaran logis (*logical reasoning*). Atas dasar penalaran ini, teori merupakan proses pemikiran menurut kerangka konseptual tertentu untuk menjelaskan kenyataan yang terjadi dan menjelaskan apa yang harus dilakukan apabila ada fakta atau fenomena baru. Kerangka konseptual dapat digambarkan dalam bentuk hirarki yang memiliki beberapa tingkatan.

Pada tingkatan teori yang tinggi, kerangka konseptual menyatakan ruang lingkup dan tujuan pelaporan keuangan. Pada tingkatan selanjutnya, kerangka konseptual mengidentifikasi dan mendefinisikan karakteristik kualitatif dari informasi keuangan dan elemen laporan keuangan. Pada tingkatan operasional yang lebih rendah, kerangka konseptual berkaitan dengan prinsip-prinsip dan aturan-aturan (*rules*) tentang pengukuran dan pengakuan elemen laporan keuangan dan tipe informasi yang perlu disajikan.

Sering dikatakan bahwa agar dapat dijadikan legitimasi, kerangka konseptual harus didukung oleh metodologi ‘ilmiah’ (*scientific*). Hal ini berarti bahwa prinsip-prinsip dan aturan-aturan pengukuran tersebut harus dihasilkan dari tujuan dan konsep-konsep yang telah didefinisikan sebelumnya. FASB (1978) mendefinisikan kerangka konseptual sebagai suatu sistem yang saling berkaitan sebagai berikut:

...suatu sistem yang koheren tentang tujuan (*objectives*) dan konsep dasar yang saling berkaitan, yang diharapkan dapat menghasilkan standar-standar yang konsisten dan memberi pedoman tentang jenis, fungsi, dan keterbatasan akuntansi keuangan dan pelaporan keuangan.

Dari definisi di atas dapat dilihat bahwa kata-kata seperti “sistem yang koheren” (*coherent system*) dan “konsisten” (*consistent*) menunjukkan bahwa FASB menggunakan kerangka teoritis dan non-arbitrer. Sedang kata “memberi pedoman” (*prescribes*) mendukung pemakaian pendekatan normatif.

Ada beberapa pihak yang memandang kerangka konseptual sebagai “Konstitusi” (Undang Undang Dasar), yang merupakan landasan dalam proses penentuan standar akuntansi. Tujuannya adalah untuk memberi pedoman bagi badan yang berwenang dalam

memecahkan masalah yang muncul selama proses penentuan standar. Hal ini dilakukan dengan cara mempersempit permasalahan sehingga dapat ditentukan apakah standar tertentu sesuai dengan kerangka konseptual.

2. MENGAPA KERANGKA KONSEPTUAL DIPERLUKAN?

Dalam membahas kerangka konseptual, kita dihadapkan pada masalah berikut: a) mengapa mempersoalkan perumusan 'teori' akuntansi umum melalui pendekatan kerangka konseptual? b) Kita belum memiliki standar akuntansi di masa lalu, mengapa teori tersebut diperlukan pada masa sekarang?

Mungkin benar bahwa profesi akuntan sejauh ini mampu bertahan tanpa teori akuntansi yang disusun secara formal dan mungkin akan tetap melakukan hal yang sama di masa sekarang. Meskipun demikian, ada argumen yang menyatakan bahwa munculnya berbagai masalah dalam praktik akuntansi sering disebabkan oleh tidak adanya teori umum. Sekalipun badan akuntansi di negara maju seperti Amerika dan Australia telah mengeluarkan berbagai standar dan melakukan pembatasan terhadap pemilihan metode akuntansi, praktik akuntansi masih dilakukan terlalu *permissif*. Hal ini disebabkan adanya kelonggaran terhadap pemakaian prosedur akuntansi yang sesuai dengan keinginan penyusun laporan keuangan. Kenyataan ini dapat dilihat dari laporan khusus yang dibuat oleh salah satu Komite dari *New York Stock Exchange* tahun 1934 sebagai berikut (AICPA, 1934):

Semakin banyak alternatif praktik akuntansi, akan menyebabkan perusahaan memiliki kebebasan untuk memilih metode akuntansi mereka sendiri dalam batas-batas yang sangat luas sesuai dengan referensi yang dibuat.

Doktrin yang mengizinkan setiap perusahaan untuk memilih metode akuntansi yang disukai dalam lingkup *generally accepted accounting principles* (GAAP), tetap dipandang sebagai doktrin yang dianut banyak pihak terutama perusahaan (Watts dan Zimmerman, 1986). Meskipun demikian, kebebasan tersebut akhirnya mengarah pada sesuatu yang membingungkan. Atas dasar hal itu, Badan Akuntansi di Amerika telah berupaya mengatasi hal tersebut dengan mengeluarkan berbagai resolusi dan standar akuntansi yang didasarkan pada praktik berjalan (penyuntingan praktik) dengan didukung oleh alasan tertentu yang bersifat *ad hoc*. Namun demikian,

badan tersebut tidak mengeluarkan seperangkat prinsip yang konsisten. Hal ini dapat dilihat dari kenyataan bahwa masih banyak praktik yang dipengaruhi oleh hukum, peraturan pemerintah, tekanan dari manajer, dan kepentingan politik tertentu. *Accounting Principles Board* (APB), badan yang dibentuk sebelum diganti oleh *Financial Accounting Standard Board* (FASB), mengakui hal tersebut ketika badan tersebut mendefinisikan makna GAAP. APB (1970) mengatakan bahwa GAAP merupakan:

...konvensi—yaitu, prinsip-prinsip tersebut diterima secara umum berdasarkan kesepakatan (*agreement*), bukannya dihasilkan secara formal dari seperangkat postulat atau konsep dasar. Prinsip-prinsip tersebut berkembang berdasarkan pengalaman, alasan, kebiasaan, pemakaian dan juga kebutuhan praktik.

Celakanya, sumber-sumber kekuasaan yang berwenang dalam akuntansi sangat banyak jumlahnya. Contohnya, di Amerika, *Internal Revenue Service* (Badan yang mengurus pajak) menerima pemakaian metode *Last-In-First-Out (LIFO)* untuk menilai persediaan, dan metode depresiasi dipercepat untuk menentukan besarnya penyusutan aktiva tetap. Sikap untuk menerima metode tersebut pada akhirnya diterima oleh profesi akuntansi. Di samping itu, manajer perusahaan seringkali mempengaruhi akuntan untuk merancang metode akuntansi yang dapat diterima (*acceptable*) untuk tujuan memperkecil beban pajak atau menaikkan laba yang dilaporkan.

Ketidakkonsistenan dalam praktik tersebut menimbulkan suatu masalah. Gellein, mantan anggota APB dan FASB, berkomentar bahwa tidak adanya kerangka konseptual yang jelas, telah menyebabkan berlakunya hukum Gresham dalam akuntansi: "*Praktik Yang Jelek Menyingkirkan/Mengganti Praktik Yang Baik*" (Gellein, 1980).

Sebelum perdebatan mengenai kerangka konseptual muncul, baik FASB maupun *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) mengikuti cara-cara yang digunakan badan profesional sebelumnya untuk mengatasi masalah akuntansi tertentu. Karena tidak ada teori akuntansi yang dapat diterima secara umum, rekomendasi dari badan berwenang dipandang sebagai solusi *ad hoc* untuk menekan masalah-masalah yang muncul pada waktu itu.

Dalam mereview sejarah perumusan teori akuntansi, Storey (1964: p. 52) menyimpulkan bahwa:

Penyelesaian yang bersifat *ad hoc* (khusus) yang dihasilkan dari pendekatan *play-it-by ear*² jarang menghasilkan penyelesaian akhir yang memuaskan (sekalipun mempertimbangkan dinamika akuntansi)...

Solomon (1983) juga berpendapat bahwa seseorang harus membuat pertimbangan tertentu tentang jenis akuntansi yang diinginkan. Solomon menolak pemakaian standar akuntansi yang ditetapkan dari pengamatan induktif karena hasil dari proses tersebut menunjukkan kondisi sebagai berikut:

Suatu prinsip atau praktik akan dinyatakan sebagai sesuatu yang "benar" karena hal tersebut diterima secara umum; prinsip atau praktik tersebut tidak akan diterima secara umum karena prinsip tersebut dikatakan "benar". (p. 109)

Solomon juga melihat bahwa kerangka konseptual dapat digunakan untuk mengatasi campur tangan politik dalam menyusun laporan keuangan yang netral. Hal ini tidak mengherankan karena kebijakan akuntansi hanya dapat diimplementasikan dengan melakukan pertimbangan nilai (*value judgment*).

Namun demikian tidak ada cara yang dapat digunakan untuk membuktikan bahwa pertimbangan nilai dari seseorang/individu atau group adalah lebih baik dari pada pertimbangan nilai yang dibuat oleh individu atau kelompok yang lain. Dengan demikian keberadaan teori yang berkaitan secara logis (koheren) untuk menyusun standar akuntansi merupakan argumen yang bersifat konseptual. Lebih lanjut Solomon (1983) mengatakan:

Jika badan pembuat standar tidak dapat menunjukkan bahwa standar yang dibuat dapat menghasilkan informasi yang memiliki kualitas atau karakteristik yang diperlukan untuk mencapai tujuan akuntansi yang ada, badan tersebut tidak akan mampu mempertahankan diri dari unsur kepentingan tertentu yang melihat standar sebagai sesuatu yang merugikan kemakmuran. Jika suatu standar tidak dihasilkan dari kerangka konseptual, bagaimana mungkin kita menunjukkan bahwa standar tertentu dipandang lebih baik dari pada yang lainnya. (hal 115)

²Yang dimaksud dengan pendekatan "play-it-by ear" adalah pendekatan yang dilakukan sesuai dengan kondisi yang berubah-ubah sesuai yang didengar atau dilihat dalam praktik, bukannya pendekatan yang dilakukan dengan membuat rencana yang tetap, yang telah ditentukan sebelumnya.

Dari uraian di atas dapat dirumuskan bahwa meskipun kerangka konseptual belum dapat memecahkan semua masalah, sebenarnya ada beberapa manfaat yang dapat diambil dari pendekatan kerangka konseptual dalam menentukan standar akuntansi. FASB mengidentifikasi 5 manfaat yang dapat diperoleh dari kerangka konseptual. Manfaat tersebut adalah:

- Sebagai pedoman dalam menentukan standar akuntansi
- Sebagai kerangka referensi untuk memecahkan masalah akuntansi apabila standar yang sekarang ada tidak mengatur isu baru yang muncul.
- Sebagai dasar membuat pertimbangan (*judgment*) dalam menyajikan laporan keuangan.
- Meningkatkan daya banding dengan cara mengurangi berbagai alternatif metode akuntansi yang ada.

3. PERUMUSAN KERANGKA KONSEPTUAL

Di atas sudah dijelaskan bahwa kerangka konseptual dimulai dari penentuan tujuan, yang merupakan landasan untuk menyusun elemen yang lain seperti karakteristik kualitatif dari informasi, elemen laporan keuangan dan pengakuan/pengukuran. Proses perumusan kerangka konseptual pada dasarnya merupakan proses evolusi yang dihasilkan dari pekerjaan/proyek sebelumnya. Upaya dilakukan sebelum dihasilkan kerangka konseptual, dapat dilacak pada berbagai publikasi di Amerika (lihat tabel 6.1)

Tabel 6.1 Publikasi Penting Berkaitan Dengan Perumusan Kerangka Konseptual

JUDUL	PENERBIT	TAHUN
<i>A Statement of Basic Accounting Theory</i> (ASOBAT)	AAA	1966
<i>Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises</i> (APB Opinion No. 4)	APB	1970
<i>Objectives of Financial Statement</i> (Trueblood Committee Report)	AICPA	1973
<i>Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance</i> (SATTA)	AAA	1977

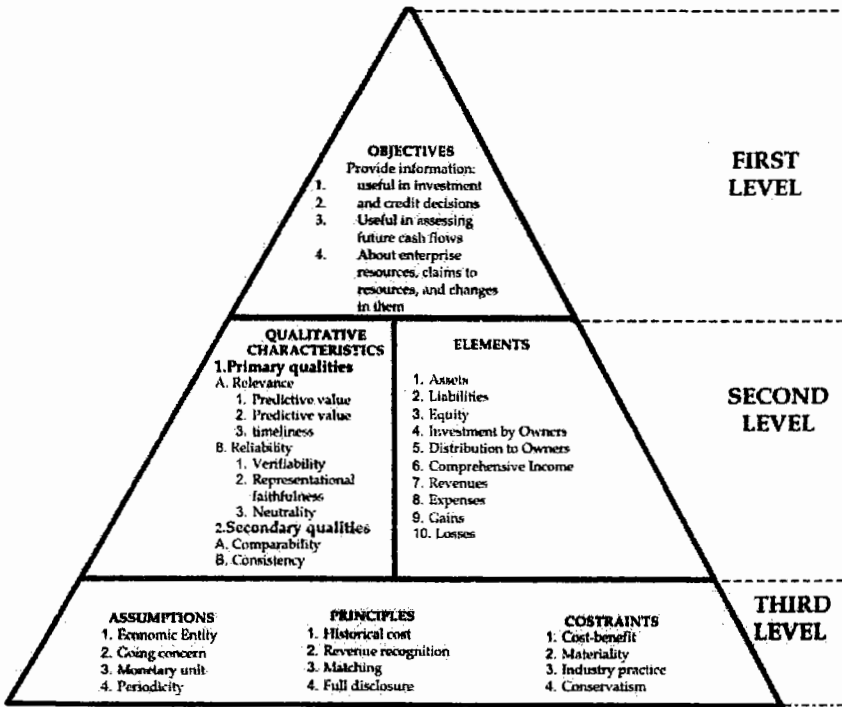
Tabel 6.2 Komponen Kerangka Konseptual

SFAC	TUDJUL	ISI	THN
1	<i>Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises</i>	Tujuan yang akan dicapai dalam pelaporan keuangan	1978
2	<i>Qualitative Characteristics of Accounting Information</i>	Kualitas informasi yang harus dipenuhi dalam pelaporan keuangan agar bermanfaat	1980
3	<i>Elements of Financial Statements of Business Enterprises</i>	Definisi dan karakteristik elemen laporan keuangan	1980
4	<i>Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness organizations</i>	Tujuan yang akan dicapai dalam pelaporan keuangan organisasi nirlaba	1980
5	<i>Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises</i>	Kriteria pengakuan dan atribut pengukuran elemen laporan keuangan	1984
6	<i>Elements of Financial Statements: A Replecement of FASB Concepts Statement No. 3</i>	mengganti SFAC No. 3 dan berlaku juga bagi organisasi nirlaba	1985

Adanya kebutuhan akan kerangka konseptual yang dapat diterima secara umum, mendorong FASB mengeluarkan *Discussion Memorandum* berjudul “*Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*” pada tahun 1976. Dari hasil kerja dan tulisan tersebut akhirnya pada periode 1978 - 1985 dihasilkan enam komponen kerangka konseptual dan diberi nama *Statement of Financial Accounting Concept* (SFAC) dengan nomor urut 1 sampai 6 (Lihat tabel 6.2)

Tampilan 6.1 menunjukkan hirarki, ruang lingkup dan komponen kerangka konseptual FASB. Pada level pertama, tujuan kerangka konseptual mengidentifikasi tujuan pelaporan keuangan (*financial reporting*) yang akan dicapai. *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 1, “*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*”, berisi tujuan pelaporan keuangan suatu perusahaan.

Tampilan 6.1 Kerangka Konseptual USA



Pada level kedua, konsep dasar mencakup karakteristik kualitatif dari informasi yang dihasilkan dan definisi elemen laporan keuangan. Keduanya dituangkan dalam SFAC No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", dan SFAC No. 3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises". SFAC No. 3 tersebut, kemudian diganti/direvisi dengan SFAC No. 6, "Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3". Level ini merupakan *conceptual building block* yang membentuk jembatan antara *why of accounting* (tujuan) dengan *how of accounting* (pengakuan dan pengukuran).

Pada level ketiga, kerangka konseptual berisi pedoman operasional yang akan digunakan akuntan dalam menentukan dan menerapkan standar akuntansi yang meliputi: kriteria pengakuan, laporan keuangan (*financial statement*) vs pelaporan keuangan (*financial reporting*), dan pengukuran. Pedoman tersebut dituangkan dalam

SFAC No. 5, "*Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises*". Dalam menerapkan konsep ini, profesi akuntansi menggunakan pedoman operasional dalam bentuk asumsi dasar (*basic assumption*), prinsip-prinsip (*principles*), dan memperhatikan batasan (*constraints*) yang ada.

A. Level Pertama: Tujuan Pelaporan Keuangan

Pada level pertama kerangka konseptual menjelaskan tujuan pelaporan keuangan dan menjelaskan dimensi pelaporan keuangan (*financial reporting*) yang memiliki cakupan yang berbeda dengan laporan keuangan (*financial statement*)

Dalam SFAC No. 1, disebutkan bahwa tujuan pelaporan keuangan (*financial reporting*) tidak terbatas pada isi dari laporan keuangan (*financial statement*) tetapi juga media pelaporan lainnya. Dengan kata lain, cakupan pelaporan keuangan adalah lebih luas dibandingkan laporan keuangan. FASB menyebutkan:

Pelaporan keuangan mencakup tidak hanya laporan keuangan tetapi juga media pelaporan informasi lainnya, yang berkaitan langsung atau tidak langsung, dengan informasi yang disediakan oleh sistem akuntansi - yaitu informasi tentang sumber-sumber ekonomi, hutang, laba periodik dan lain-lain.

Tampilan 6.2 menyajikan lingkup pelaporan keuangan dan laporan keuangan. Dari tampilan tersebut terlihat bahwa pelaporan keuangan meliputi laporan keuangan, informasi pelengkap, dan media pelaporan lainnya. Sementara laporan keuangan hanya mencakup Neraca, Laporan Laba/Rugi, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Modal dan Catatan atas Laporan keuangan. Jadi jelas bahwa cakupan informasi yang disajikan dalam pelaporan keuangan lebih luas dibandingkan laporan keuangan. Informasi yang tersaji dalam pelaporan keuangan merupakan refleksi dari tujuan pelaporan keuangan.

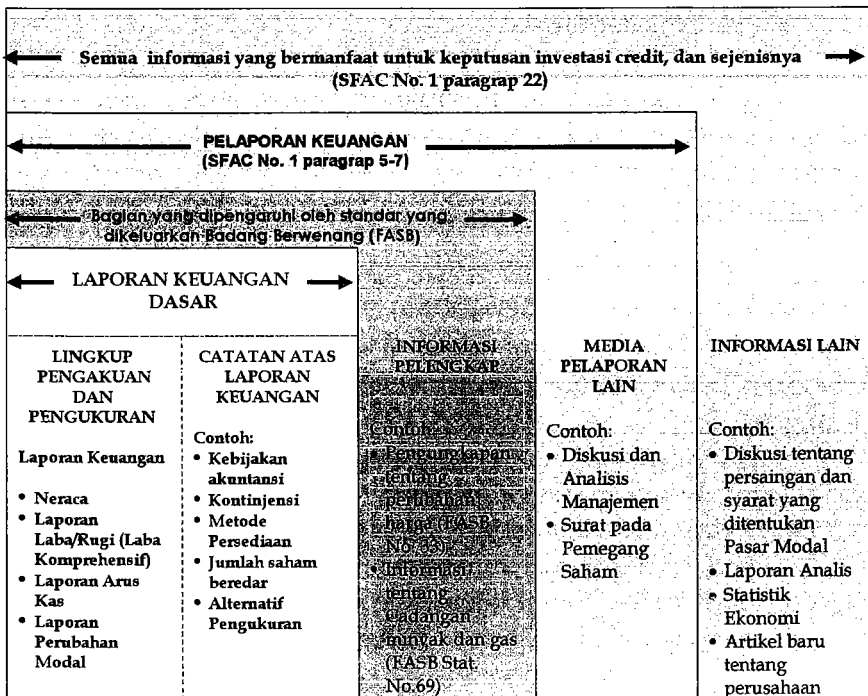
Tujuan dari pelaporan keuangan yang terdapat dalam SFAC No. 1 dapat diringkas sebagai berikut:

- a) Pelaporan keuangan memberikan informasi yang bermanfaat bagi investor dan kreditor, dan pemakai lainnya dalam mengambil keputusan investasi, kredit dan yang serupa secara rasional. Informasi tersebut harus bersifat komprehensif bagi mereka yang memiliki pemahaman yang rasional tentang kegiatan bisnis dan ekonomi dan memiliki

kemauan untuk mempelajari informasi dengan cara yang rasional. (Paragraf 34)

- b) Pelaporan keuangan memberikan informasi untuk membantu investor, kreditor dan pemakai lainnya dalam menilai jumlah, pengakuan, dan ketidakpastian tentang penerimaan kas bersih yang berkaitan dengan perusahaan. (paragraf 37)
- c) Pelaporan keuangan memberikan informasi tentang sumber-sumber ekonomi suatu perusahaan, klaim terhadap sumber-sumber tersebut (kewajiban suatu perusahaan untuk menyerahkan sumber-sumber pada entitas lain atau pemilik modal), dan pengaruh transaksi, peristiwa, dan kondisi yang mengubah sumber-sumber ekonomi dan klaim terhadap sumber tersebut. (Paragraf 40).
- d) Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang hasil usaha (performan keuangan) suatu perusahaan selama satu periode.(paragraf 42)

Tampilan 6.2
Lingkup Pelaporan Keuangan Versi FASB (SFAC No. 1)



-
- e) Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang bagaimana perusahaan memperoleh dan membelanjakan kas, tentang pinjaman dan pembayaran kembali pinjaman, tentang transaksi modal, termasuk dividen kas dan distribusi lainnya terhadap sumber ekonomi perusahaan kepada pemilik, serta faktor-faktor lainnya yang mempengaruhi likuiditas dan solvensi perusahaan. (paragraf 49)
 - f) Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang bagaimana manajemen perusahaan mempertanggungjawabkan pengelolaan kepada pemilik (pemegang saham) atas pemakaian sumber ekonomi yang dipercayakan kepadanya. (paragraf 50)
 - g) Pelaporan keuangan menyediakan informasi yang bermanfaat bagi manajer dan direktur sesuai kepentingan pemilik. (paragraf 52)

Dengan mengacu pada tujuan yang telah ditetapkan tersebut, FASB berada dalam posisi yang lebih baik dalam mengevaluasi standar yang tidak konsisten dengan tujuan tersebut dan dalam melengkapi proyek kerangka konseptual yang lain.

B. Level Kedua: Karakteristik Kualitatif dan Elemen Laporan Keuangan

Pada level kedua, kerangka konseptual terdiri dari *conceptual building block* yang menjelaskan karakteristik kualitatif informasi keuangan dan mendefinisikan elemen laporan keuangan. *Building block* ini membentuk "jembatan" yang menghubungkan *why of accounting* (tujuan pelaporan keuangan) dengan *how of accounting* (pengakuan dan pengukuran).

1) Karakteristik Kualitatif Dari Informasi

Karakteristik kualitatif dari informasi yang disajikan dalam laporan keuangan merupakan faktor penting yang harus diperhatikan dalam menyajikan laporan keuangan. FASB dalam SFAC No. 2 menyebutkan bahwa karakteristik kualitatif dimaksudkan untuk memberi kriteria dasar dalam memilih: a) alternatif metode akuntansi dan pelaporan keuangan, b) persyaratan pengungkapan (*disclosure*).

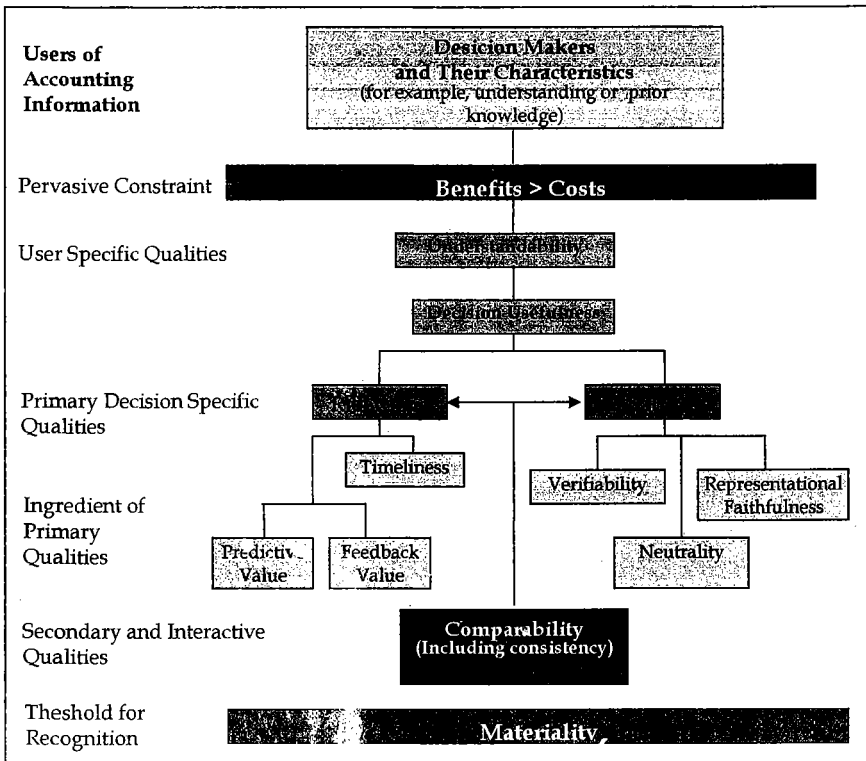
Pada dasarnya, kriteria tersebut digunakan untuk menunjukkan jenis informasi yang relevan dan bermanfaat dalam pengambilan keputusan. Kualitas informasi akuntansi dapat digambarkan dalam suatu hirarki yang ditunjukkan pada tampilan 6.3.

Kegunaan (*usefulness*) bagi pengambilan keputusan dipandang sebagai kualitas informasi yang paling penting. Relevansi dan keandalan (*reliability*) adalah dua kualitas primer yang berkaitan dengan tiga kualitas lainnya (tepat waktu, nilai prediksi, dan nilai umpan balik). Daya banding (*comparability*) dan Konsistensi (*consistency*) adalah kualitas sekunder. Akhirnya, pertimbangan biaya manfaat (*cost-benefit*) dan *materialitas* merupakan kendala dan kriteria yang digunakan untuk mengakui informasi akuntansi.

1.1 Relevan

Informasi dikatakan relevan apabila informasi tersebut memiliki manfaat, sesuai dengan tindakan yang akan dilakukan oleh pemakai laporan keuangan. Atau dengan kata lain, relevan merupakan kemampuan dari suatu informasi untuk mempengaruhi keputusan manajer atau pemakai laporan keuangan lainnya sehingga keberadaan informasi tersebut mampu mengubah atau mendukung harapan mereka tentang hasil-hasil atau konsekuensi dari tindakan yang diambil.

Tampilan 6.3.
Hirarki Kualitas Informasi Akuntansi



Relevansi suatu informasi memiliki tingkatan tertentu. Tingkatan tersebut akan berbeda di antara para pemakai dan sangat tergantung pada kebutuhan mereka dan kondisi tertentu yang dihadapi para pengambil keputusan. Dalam lingkup kerangka konseptual, informasi yang relevan akan bermanfaat bagi investor, kreditor, dan pemakai lainnya, apabila informasi tersebut dapat digunakan untuk mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa sekarang dan masa mendatang (*predictive value*), dan menegaskan atau memperbaiki harapan yang dibuat sebelumnya (*feedback value*). Agar relevan, informasi harus tersedia tepat waktu bagi pengambil keputusan sebelum mereka kehilangan kesempatan/kemampuan untuk mempengaruhi keputusan yang diambil (*timeliness*). Dengan demikian, informasi dikatakan relevan apabila informasi tersebut memiliki nilai prediksi, nilai umpan balik dan tersedia tepat waktu.

1.2 Keandalan (*Reliability*)

Keandalan merupakan kualitas informasi yang menyebabkan pemakai informasi akuntansi, sangat tergantung pada kebenaran informasi yang dihasilkan. Keandalan suatu informasi sangat tergantung pada kemampuan suatu informasi untuk menggambarkan secara wajar keadaan/peristiwa yang digambarkan sesuai dengan kondisi yang sebenarnya (*representational faithfulness*).

Keandalan suatu informasi akan berbeda diantara pemakai, dan tergantung pada tingkat pemahaman mereka terhadap aturan-aturan yang digunakan untuk menyajikan informasi tersebut. Dalam konteks kerangka konseptual, agar memiliki keandalan, informasi harus dapat diuji kebenarannya (*verifiabel*), netral, dan menggambarkan keadaan secara wajar sesuai peristiwa yang digambarkan (*representational faithfulness*).

Keterujian (*verifiability*) merupakan kemampuan suatu informasi untuk diuji kebenarannya oleh orang yang berbeda dengan metode pengujian yang sama, dan akan menghasilkan kesimpulan yang sama. Yang harus diperhatikan adalah bahwa keterujian berkaitan dengan kebenaran informasi yang dihasilkan, bukannya ketepatan dari metode pengukuran/pengujian yang digunakan.

Menggambarkan keadaan secara wajar dan lengkap menunjukkan hubungan antara data akuntansi dan peristiwa-peristiwa sebenarnya yang digambarkan oleh data tersebut. Dengan demikian, informasi dikatakan menggambarkan peristiwa yang sebenarnya apabila tidak ada unsur *bias* dalam penyajian informasi tersebut.

Netral mengacu pada tidak adanya unsur bias dalam penyajian laporan atau informasi keuangan. Dengan demikian informasi yang netral adalah informasi yang bebas dari unsur bias. Unsur bias mungkin muncul karena adanya upaya untuk memperoleh hasil-hasil tertentu bagi kepentingan pihak tertentu dan merugikan pihak lainnya. Bebas dari unsur bias tidak berarti bahwa penyaji laporan keuangan tidak memiliki suatu tujuan ketika menyajikan laporan tersebut, akan tetapi netralitas memiliki arti bahwa tujuan tersebut seharusnya tidak dipengaruhi oleh hasil yang telah ditentukan sebelumnya.

1.3 Daya Banding dan Konsistensi

Suatu informasi dikatakan bermanfaat kalau informasi tersebut dapat saling diperbandingkan baik antar periode maupun antar perusahaan. Di samping itu, informasi dikatakan bermanfaat kalau ada konsistensi dalam proses penyajiannya. Konsistensi menunjukkan pemakaian metode yang sama oleh perusahaan sepanjang periode. Prinsip konsistensi tidak berarti bahwa metode akuntansi tertentu tidak dapat diubah apabila metode tersebut telah dipilih. Akan tetapi, perusahaan diberi keleluasaan untuk mengubah metode akuntansi yang diterapkan selama perubahan tersebut diungkapkan secara jelas dalam laporan keuangan.

1.4 Pertimbangan Cost-Benefit

Pertimbangan *cost-benefit* dipandang sebagai kendala yang dihadapi dalam penyajian informasi keuangan. Informasi akuntansi keuangan akan diupayakan untuk disajikan dalam laporan keuangan, selama manfaat yang diperoleh dari penyajian informasi tersebut melebihi biaya yang diperlukan untuk menghasilkannya. Oleh karena itu, sebelum menyajikan informasi, manfaat yang akan diperoleh dari informasi tersebut harus dibandingkan dengan biaya yang akan timbul.

1.5 Materialitas

Materialitas merupakan faktor penting yang harus dipertimbangkan dalam mengakui suatu informasi akuntansi. Pertimbangan utama dalam konsep ini adalah apakah penyajian informasi tertentu akan mempengaruhi secara signifikan terhadap keputusan yang diambil. Masalah yang timbul dalam menentukan tingkat materialitas suatu informasi adalah tidak adanya aturan terhadap konsep tersebut. Sampai saat ini tidak ada konsep umum

terhadap materialitas. Penentuan tingkat materialitas suatu informasi akhirnya diserahkan pada pertimbangan profesional.

2) Elemen Laporan Keuangan

Dalam SFAC No. 3, "*Elements of Financial Statements of Business Enterprises*", dijelaskan bahwa ada 10 elemen laporan keuangan, yaitu: aktiva, hutang, ekuitas, investasi oleh pemilik, distribusi pada pemilik, laba komprehensif, pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian. Definisi dari elemen tersebut adalah sebagai berikut:

Aktiva (*Assets*)

Aktiva adalah manfaat ekonomi yang mungkin terjadi dimasa mendatang yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu entitas tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu.

Hutang (*Liabilities*)

Hutang adalah pengorbanan manfaat ekonomi yang mungkin terjadi di masa mendatang yang berasal dari kewajiban sekarang suatu entitas untuk mentransfer aktiva atau menyerahkan jasa pada entitas lain di masa mendatang sebagai akibat transaksi masa lalu.

Ekuitas (*Equity*)

Ekuitas adalah hak sisa (residual interest) atas aktiva suatu entitas setelah dikurangi dengan hutang. Dalam perusahaan bisnis, ekuitas sama dengan hak pemilik (ownership interest).

Investasi oleh Pemilik (*Investment by Owners*)

Investasi oleh pemilik adalah kenaikan aktiva neto suatu perusahaan yang berasal dari transfer dari entitas lain ke perusahaan tersebut atas sesuatu yang bernilai untuk memperoleh atau meningkatkan hak kepemilikan (atau ekuitas) dalam perusahaan tersebut. Aktiva adalah yang paling umum diterima sebagai investasi oleh pemilik, tetapi termasuk juga jasa atau konversi atas hutang perusahaan.

Distribusi pada Pemilik (*Distribution to owners*)

Distribusi pada pemilik adalah penurunan aktiva neto suatu perusahaan yang berasal dari transfer aktiva, penyerahan jasa,

atau penambahan hutang oleh perusahaan kepada pemilik. Distribusi pada pemilik mengurangi hak kepemilikan (atau ekuitas) perusahaan.

Laba Komprehensif (*Comprehensive Income*)

Laba komprehensif adalah perubahan ekuitas (aktiva neto) suatu entitas selama satu periode yang berasal dari transaksi atau peristiwa dan kondisi lainnya dari sumber yang bukan berasal dari pemilik. Laba komprehensif mencakup semua perubahan dalam ekuitas selama satu periode di luar perubahan yang berasal dari investasi oleh pemilik dan distribusi pada pemilik.

Pendapatan (*Revenues*)

Pendapatan adalah aliran masuk atau kenaikan aktiva suatu entitas atau penurunan hutang suatu entitas (atau kombinasi keduanya) selama satu periode, yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, penyerahan jasa, atau pelaksanaan kegiatan lainnya, yang merupakan kegiatan utama perusahaan secara terus menerus.

Biaya (*Expenses*)³

Biaya adalah aliran keluar atau pemakaian aktiva suatu entitas, atau penambahan hutang suatu entitas (atau kombinasi keduanya) selama satu periode, yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, penyerahan jasa, atau pelaksanaan kegiatan lainnya yang merupakan kegiatan utama perusahaan secara terus menerus.

Keuntungan (*Gains*)

Keuntungan adalah kenaikan ekuitas (aktiva neto) dari transaksi insidental suatu entitas dan berasal dari semua transaksi, peristiwa dan kondisi lainnya yang mempengaruhi entitas dalam satu periode diluar transaksi yang berasal dari pendapatan dan investasi oleh pemilik.

³ Dalam Standar Akuntansi Keuangan, IAI menterjemahkan kata *cost* dengan istilah *biaya*, dan menterjemahkan *expense* dengan istilah *beban*. Selanjutnya, apabila penulis menyebut biaya artinya istilah tersebut adalah padanan kata dari *expenses* dan *cost* tetap disebut dengan istilah aslinya

Kerugian (*Losses*)

Kerugian adalah penurunan ekuitas (aktiva neto) dari transaksi insidental suatu entitas dan berasal dari semua transaksi, peristiwa, dan kondisi lainnya yang mempengaruhi entitas dalam satu periode diluar transaksi yang berasal dari biaya dan distribusi pada pemilik.

Definisi elemen laporan keuangan di atas, digunakan sebagai dasar dalam memilih metode akuntansi untuk menentukan isi laporan keuangan. Definisi tersebut menggambarkan karakteristik penting yang harus dipenuhi sebelum peristiwa atau kondisi tertentu diakui sebagai elemen laporan keuangan. Dari elemen laporan keuangan tersebut, ada tiga hal yang menarik untuk diperhatikan.

Pertama, konsep laba komprehensif dipandang lebih inklusif dari pada konsep laba akuntansi tradisional. *Kedua*, definisi aktiva, hutang dan ekuitas berkaitan langsung dengan sumber ekonomi dan klaim terhadap sumber tersebut pada suatu waktu tertentu. Sementara itu, definisi pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian berkaitan dengan pengaruh transaksi, peristiwa, atau kondisi selama satu periode. *Ketiga*, nilai dari aktiva, hutang, dan ekuitas dianggap berubah sebagai akibat transaksi yang berkaitan dengan pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian. Saling Hubungan ini sering dinamakan *artikulasi laporan keuangan*.

SFAC No. 3, pada akhirnya diganti dengan SFAC No. 6. Secara umum, definisi elemen laporan keuangan yang terdapat pada SFAC No. 6 pada dasarnya sama dengan SFAC No. 3. Hanya saja, dalam SFAC No. 6 disebutkan bahwa definisi tersebut berlaku pula bagi organisasi non-bisnis lainnya.

3) Pengakuan Dan Pengukuran

SFAC No. 5, "*Recognition and Measurement in Financial Statement by Business Enterprises*", dimaksudkan untuk mengatasi masalah yang berkaitan dengan pengakuan dan pengukuran. Dalam kaitannya dengan pengakuan, SFAC No.5 menyebutkan bahwa kriteria pengakuan pada umumnya konsisten dengan praktik akuntansi berjalan dan tidak ada perubahan yang mendasar (radikal). Ditambahkan, pengungkapan dengan menggunakan media pelaporan yang lain di luar laporan keuangan bukan merupakan suatu pengakuan.

Pernyataan tersebut juga membedakan dengan jelas antara Laba periodik (*earning*) dan laba komprehensif (*comprehensive income*). *Earning* berbeda dengan *income* karena dalam *earning* tidak diperhitungkan penyesuaian-penyesuaian periode sebelumnya yang tidak diakui pada periode sekarang. Misalnya pengaruh kumulatif perubahan prinsip akuntansi tidak dimasukkan dalam *earning*. Perbedaan antara *income* dan *earning* dapat dilihat pada Tabel 6.3. Sedang perbedaan antara *earning* dan *Comprehensive income* dapat dilihat pada Tabel 6.4.

Pada dasarnya *comprehensive income* mengakui dua pos yang dikeluarkan dari *earning*. *Comprehensive income* mengakui pengaruh perubahanan atas penyesuaian akuntansi periode sebelumnya yang diakui pada periode sekarang, dan perubahan lainnya dalam aktiva neto (*holding gains dan losses*) yang diakui pada periode berjalan. Misalnya, perubahan dalam nilai pasar investasi surat berharga diklasifikasikan sebagai aktiva tidak lancar, dan penyesuaian penjabaran atas mata uang asing dimasukkan sebagai elemen laba komprehensif.

Tabel 6.3: Perbedaan antara Income dengan Earnings

	Net Income	Earning
• Pendapatan	200	200
• Biaya-Biaya	140	140
• Keuntungan dari sumber yang tidak normal	(10)	(10)
• Laba dari operasi normal	70	70
• Rugi penjualan aktiva tetap	(10)	10
• Laba sebelum pos luar biasa dan pengaruh kumulatif perubahan prinsip akuntansi	60	60
• Pos Luar Biasa	(10)	(10)
• Pengaruh Kumulatif Perubahan perinsip akuntansi	(30)	
• Earning		50
• Laba Bersih (Net Income)	20	

Tabel. 6.4 Earning dan Comprehensive Income

+	Pendapatan	200	+	Earning	50
(-)	Biaya	140	(-)	Penyesuaian Pengaruh kumulatif	20
+	Keuntungan	10	+	Perubahan dalam equitas bukan dari pemilik	10
(-)	Kerugian	20	=	Comprehensive Income	40
=	Earning	50			

Dalam SFAC No. 5 disebutkan bahwa kriteria yang digunakan untuk mengakui elemen laporan keuangan didasarkan pada empat faktor sebagai berikut:

- Definisi*: pos akan diakui apabila memenuhi definisi elemen laporan keuangan
- Keterukuran*: Pos tersebut memiliki atribut yang dapat diukur dengan cukup andal
- Relevan*: Informasi memiliki kemampuan untuk membuat perbedaan dalam pengambilan keputusan
- Keandalan*: Informasi menggambarkan keadaan sebenarnya secara wajar, dapat diuji kebenarannya dan netral.

Dalam kaitannya dengan pengukuran, SFAC No. 5, FASB melalui *discussion memorandum*, mengakui adanya 5 dasar pengukuran yang dapat digunakan untuk menentukan nilai aktiva dan hutang, yaitu:

- Cost historis (*historical cost*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva sampai siap untuk digunakan
- Cost penggantian terkini (*current replacement cost*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang harus dibayar jika aktiva yang sejenis/ sama diperoleh pada saat sekarang
- Nilai pasar terkini (*current market value*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang diperoleh dengan menjual aktiva kegiatan penjualan normal.
- Nilai bersih yang dapat direalisasi (*net realisable value*), yaitu jumlah kas atau setaranya (tanpa pendiskontoan) yang diperoleh jika aktiva diharapkan akan dijual setelah dikurangi dengan biaya langsung (biaya produksi dan penjualan)
- Nilai sekarang aliran kas mendatang (*present value of future cash flow*), yaitu nilai sekarang aliran kas masa mendatang yang akan diperoleh seandainya aktiva dijual pada masa yang akan datang.

C. Level Ketiga: Postulate, Prinsip dan Keterbatasan

Level ketiga merupakan pedoman operasional yang digunakan dalam mengukur dan mengakui elemen laporan keuangan serta menyajikan informasi keuangan. Pedoman operasional ini terdiri dari asumsi dasar (postulate akuntansi), prinsip akuntansi, dan batasan (*constraint*).

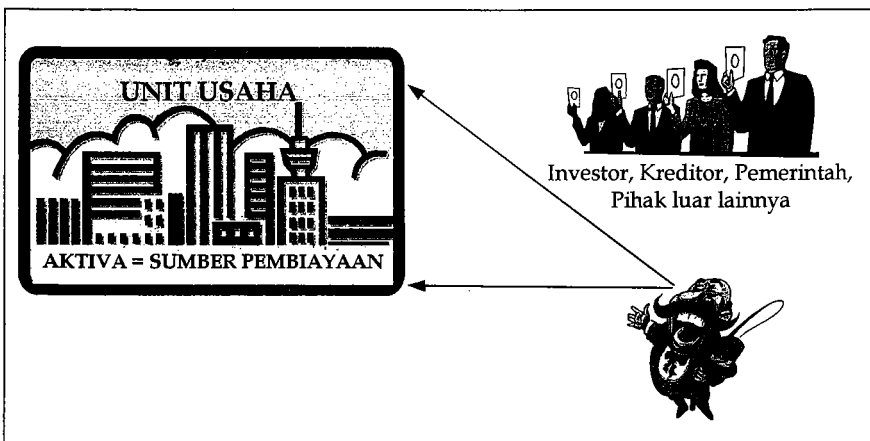
1) Postulat Akuntansi (Asumsi/Konsep Dasar)

Postulat akuntansi (asumsi/konsep dasar) adalah pernyataan atau aksioma yang kebenarannya terbukti dengan sendirinya, dan menggambarkan lingkungan ekonomi, politik, sosiologi dan hukum tempat akuntansi dipraktikkan.

The Economic Entity (Kesatuan Usaha)

Akuntansi memandang badan usaha sebagai unit usaha yang berdiri sendiri, bertindak atas namanya sendiri dan terpisah dari pemilik yang menanamkan modal ke dalam badan usaha tersebut. Atas dasar asumsi ini, akuntansi hanya dapat dipraktikkan apabila ada pemisahan yang jelas antara pemilik entitas dengan perusahaan (diwakili manajer).

Tampilan 6.4
Sudut Pandang Kesatuan Usaha



Akuntansi lebih menekankan pada kesatuan usaha ekonomi, bukan pada sisi yuridisnya. Jadi, apabila ada individu akan mendirikan perusahaan dimana individu tersebut bertindak selaku pemilik dan juga manajer, maka dua peranan dari satu individu tersebut harus betul-betul terpisah. Indikasi ada tidaknya kesatuan usaha adalah sebagai berikut:

- a) entitas yang bersangkutan bertanggung jawab terhadap kegiatan ekonomi dan pengendalian administrasi entitas tersebut
- b) ada pihak lain (berbagai pemakai) diluar entitas, yang berkepentingan terhadap entitas tersebut

Pemakaian asumsi kesatuan usaha memiliki implikasi praktik sebagai berikut:

- a) Transaksi perusahaan harus dipisah dari transaksi pemilik
- b) Perusahaan merupakan subyek yang harus melaporkan informasi keuangan dan mempertanggung jawabkan kegiatan pada pihak lain.

Going Concern (Kontinuitas Usaha)

Apabila tidak ada tanda-tanda atau rencana yang pasti bahwa perusahaan akan dibubarkan, maka kegiatan perusahaan dianggap akan berlangsung terus sampai waktu yang tidak terbatas. Implikasi dari asumsi ini adalah:

- a) Kontinuitas usaha memerlukan Laporan Keuangan periodik sebagai dasar evaluasi kinerja perusahaan jangka pendek
- b) Laporan keuangan periodik bersifat tentatif, yang hanya menyajikan informasi sementara untuk satu periode waktu tertentu.
- c) Laporan Rugi-Laba hanya menunjukkan hasil usaha dalam jangka pendek
- d) Neraca menunjukkan potensi jasa yang masih dimiliki perusahaan untuk menghasilkan pendapatan pada periode-periode berikutnya.

Monetary Unit (Penggunaan Unit Moneter)

Semua transaksi yang terjadi akan dinyatakan dalam bentuk unit moneter pada saat terjadinya transaksi. Daya beli unit moneter dianggap stabil dan perubahan daya beli uang yang terjadi tidak mempengaruhi laporan keuangan. Implikasi dari asumsi ini adalah

laporan keuangan utama hanya menyajikan informasi yang dapat dinyatakan dalam unit moneter. Sementara informasi yang tidak dapat dikuantifikasi disajikan dalam catatan atas laporan keuangan atau media pelaporan lainnya.

The Accounting-Period Postulate (Periodisasi Pelaporan)

Kegiatan perusahaan dianggap berjalan terus dari periode ke periode, sehingga hasil sebenarnya dari kegiatan perusahaan hanya dapat diketahui bila perusahaan dihentikan (dilikuidasi). Namun demikian, pihak tertentu seperti manajemen atau pemakai lainnya memerlukan informasi yang tepat waktu untuk mengendalikan jalannya perusahaan dan pengambilan keputusan. Untuk mengatasi kontradiksi ini dalam akuntansi dianggap bahwa:

- Kegiatan perusahaan sepanjang perjalanannya dapat dibagi ke dalam periode tertentu sesuai dengan siklus kegiatan perusahaan (umumnya 1 tahun).
- Setiap tahun dibuat laporan keuangan periodik yang menunjukkan posisi keuangan dan kinerja perusahaan jangka pendek.
- Untuk memenuhi kebutuhan informasi, seringkali dibuat laporan keuangan interim (bulanan atau kuartalan)

2) Accounting Principles

Accounting principles dapat diartikan sebagai seperangkat aturan-aturan umum dan “universal” yang dijadikan sebagai obyek pengetahuan akuntansi dalam konteks teoritis, dan menjadi landasan pengembangan teknik akuntansi

The Historical Cost Principle (Harga Pertukaran/Cost Historis)

Menurut prinsip cost, dasar penilaian yang paling tepat adalah *acquisition cost (historical cost)*. Artinya, semua transaksi yang berkaitan dengan aktiva, hutang, modal, pendapatan dan biaya dicatat menurut harga pertukaran (*exchange price*) pada tanggal terjadinya transaksi. Harga Pertukaran merupakan harga yang disepakati antara penjual dan pembeli dalam suatu transaksi yang bebas. Ukurannya yang biasanya digunakan untuk merefleksikan harga pertukaran adalah kas yang dibayarkan, aktiva lain yang diserahkan, saham yang dikeluarkan, jasa yang dikerjakan, atau hutang yang ditanggung, sesuai dengan barang atau jasa yang diterima

The Revenue Principles (Prinsip Pendapatan)

Prinsip pendapatan mengatur tentang, jenis komponen pendapatan, pengukuran pendapatan, dan pengakuan pendapatan. Elemen yang akan dimasukkan sebagai komponen pendapatan sangat tergantung pada sudut pandang yang digunakan dalam menginterpretasikan pendapatan. Atas dasar pandangan sempit pendapatan merupakan hasil penjualan barang/jasa yang merupakan produk dari kegiatan utama perusahaan. Sementara pandangan luas melihat pendapatan sebagai keseluruhan aliran masuk yang berasal dari hasil penjualan barang/jasa dan keuntungan (*gains*) yang berasal dari kegiatan insidental perusahaan

Pengukuran pendapatan berkaitan dengan penentuan jumlah rupiah pendapatan yang akan dilaporkan dalam laporan keuangan. Pendapatan diukur berdasarkan nilai produk/jasa yang diperdagangkan dalam transaksi yang bebas (*arm's length transaction*).

Pengakuan pendapatan berkaitan dengan penentuan kapan pendapatan dapat dicatat dalam laporan keuangan sehingga mempengaruhi hasil usaha/posisi keuangan perusahaan. Dua kriteria yang dapat digunakan untuk mengakui pendapatan adalah pendapatan telah terbentuk (*earned*) dan telah terealisasi (*realized*) atau akan segera terealisasi (*realizable*). Atas dasar kriteria tersebut, pendapatan dapat diakui pada saat berikut ini:

- a) Selama proses produksi
- b) Setelah Proses Produksi Selesai
- c) Pada saat penjualan
- d) Pada saat diterima kas

The Matching Principle (Prinsip Penandingan)

Agar dapat ditentukan besar laba/rugi, biaya (*expenses*) harus ditandingkan dengan pendapatan pada periode yang sama. Ada tiga dasar penandingan yang dapat digunakan yaitu:

a) Hubungan sebab akibat

Atas dasar hubungan sebab akibat, biaya ditandingkan dengan pendapatan berdasarkan penandingan langsung yaitu hubungan fisik antara biaya dengan pendapatan yang diperoleh (contoh: harga pokok penjualan)

b) Alokasi sistematis dan rasional

Alokasi sistematis dan rasional digunakan untuk menandingkan biaya berdasarkan ukuran periodik. Artinya biaya ditandingkan berdasarkan periode diperolehnya manfaat dari aktiva yang

dianggap secara tidak langsung ikut menghasilkan pendapatan (contoh: depresiasi)

c) Pembebanan segera

Dasar penandingan ini akan digunakan apabila dasar pertama dan kedua di atas tidak dapat diterapkan. Jadi, semua pengeluaran langsung diakui sebagai biaya pada saat pengeluaran tersebut dilakukan (contoh: biaya pemasaran)

The Full Disclosure Principles

Laporan keuangan harus mampu menggambarkan secara akurat kejadian-kejadian ekonomi yang mempengaruhi perusahaan selama periode tertentu dan melaporkan informasi yang cukup sehingga laporan tersebut bermanfaat bagi investor dan tidak menyesatkan. Hal yang harus diungkapkan (*disclosed*) dalam laporan keuangan, antara lain:

- Rincian kebijakan dan metode akuntansi (terutama metode yang tidak lazim)
- Informasi tambahan untuk membantu analisis investasi
- Perubahan kebijakan atau metode akuntansi dan pengaruh perubahan thd laporan keuangan
- Aktiva, hutang, pendapatan dan biaya yang berasal dari transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa
- Aktiva, hutang, dan komitmen yang bersifat kontinjen
- Transaksi keuangan atau non-operasi lainnya yang terjadi setelah tanggal neraca dan berpengaruh pada posisi keuangan perusahaan

3) Constraint

Dalam menyajikan informasi yang berkualitas, akuntansi dihadapkan pada dua kendala utama yaitu hubungan biaya-manfaat dan materialitas. Dua kendala lainnya yang berkaitan dengan lingkungan adalah praktik industri dan konservatisme

Cost-Benefit Relationship

Penyajian informasi akuntansi pasti memerlukan biaya tertentu. Biaya tersebut meliputi biaya pengumpulan dan pengolahan data, biaya auditing, biaya untuk pengungkapan dan biaya untuk analisis/interpretasi. Biaya penyajian tersebut harus dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh dari penyajian informasi. Informasi dianggap bermanfaat apabila manfaat penyajian informasi tersebut melebihi

biaya penyusunan dan penyajiannya. Masalah yang sering ditemui dalam *cost-benefit analysis* adalah manfaat yang diharapkan seringkali sulit untuk diukur. Akibatnya muncul isu cost pengungkapan informasi tertentu dipandang tidak sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

The Materiality Principle

Akuntansi hanya melaporkan/berkepentingan dengan informasi keuangan yang dianggap material (penting) dalam hubungannya dengan pengambilan keputusan. Materialitas suatu transaksi sangat sulit ditentukan ukurannya. Oleh karena itu, materialitas suatu transaksi tergantung pada *judgement* penyusun laporan keuangan. Ada beberapa pihak yang mencoba merumuskan ukuran materialitas suatu transaksi. Ukuran yang pertama didasarkan pada aspek kualitatif. Atas dasar aspek ini, informasi dikatakan materialitas jika *pengungkapan informasi tersebut diperkirakan dapat menyebabkan keputusan yang berbeda (berlawanan) dengan keputusan yang diambil, seandainya informasi tersebut tidak diungkapkan dalam laporan keuangan.*

Kriteria kedua didasarkan pada aspek kualitatif. Belkaoui (1993) misalnya mengatakan bahwa materialitas dapat dilihat dari dua aspek:

a. Pendekatan ukuran (*size*)

Atas dasar pendekatan ini ukuran materialitas elemen laporan keuangan dikaitkan variabel lain yang relevan. Misalnya apabila ada elemen laporan keuangan yang berjumlah 10-15% dari laba bersih, maka elemen tersebut dikatakan material.

b. Pendekatan kriteria Perubahan

Atas dasar pendekatan ini, materialitas elemen laporan keuangan dilihat berdasarkan pengaruh elemen laporan keuangan tersebut terhadap *trend* atau perubahan di antara berbagai periode akuntansi.

Industry Practice

Masalah lain yang perlu dipertimbangkan dalam penyajian laporan keuangan adalah adanya praktik industri tertentu yang seringkali menyimpang dari teori dasar akuntansi. Misalnya, bank seringkali melaporkan investasi sekuritas berdasarkan nilai pasarnya karena sekuritas tersebut memiliki frekuensi perdagangan yang tinggi. Ada juga yang menganggap bahwa *cash equivalent price* dipandang memberikan informasi yang lebih bermanfaat. Berbagai perbedaan praktik industri tersebut seringkali menimbulkan masalah dalam pengembangan teori akuntansi.

The Conservatism Principle

Apabila perusahaan memilih satu diantara dua teknik akuntansi yang ada, maka harus dipilih alternatif yang kurang menguntungkan bagi ekuitas pemegang saham. Teknik yang dipilih adalah yang menghasilkan nilai aktiva dan pendapatan yang rendah, atau yang menghasilkan nilai hutang dan biaya yang paling tinggi. Konsekuensinya, apabila terdapat kondisi yang kemungkinan menimbulkan kerugian, biaya atau hutang, maka kerugian, biaya atau hutang tersebut harus segera diakui. Sebaliknya, apabila terdapat kondisi yang kemungkinan menghasilkan laba, pendapatan, atau aktiva, maka laba, pendapatan atau aktiva tersebut tidak boleh langsung diakui, sampai kondisi tersebut betul-betul telah terealisasi.

4. KERANGKA KONSEPTUAL INDONESIA

Di Indonesia, kerangka konseptual dikenalkan pada bulan September 1994. Dalam hal ini IAI mengambil kebijakan untuk mengadopsi kerangka konseptual yang disusun oleh IASC sebagai dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Kebijakan tersebut disetujui oleh Komite Prinsip Akuntansi Indonesia pada tanggal 24 Agustus 1994 dan disahkan oleh Pengurus Pusat IAI pada tanggal 7 September 1994. IAI menamakan kerangka konseptual Indonesia dengan istilah "*Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan*".

A. Tujuan Dan Ruang Lingkup

Dalam paragraf 1 disebutkan bahwa kerangka konseptual dimaksudkan untuk merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Tujuan kerangka konseptual tersebut pada intinya sejalan dengan tujuan kerangka konseptual milik FASB. Tujuan kerangka konseptual (konsep dasar) adalah untuk membantu berbagai pihak dalam mencapai tujuan tertentu berkaitan dengan masalah akuntansi yang muncul. Kerangka konseptual dapat digunakan sebagai acuan berbagai pihak (1994: p. 1) dalam menjalankan kegiatan berikut ini:

1. komite penyusun standar akuntansi keuangan dalam pelaksanaan tugasnya.
2. penyusunan laporan keuangan, untuk menanggulangi masalah-masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar akuntansi keuangan

-
3. auditor, dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
 4. para pemakai laporan keuangan, dalam menafsirkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa Kerangka konseptual berisi pembahasan terhadap hal-hal yang berkaitan dengan:

1. tujuan laporan keuangan
2. karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi yang disajikan dalam laporan keuangan
3. definisi, pengakuan dan pengukuran elemen-elemen yang membentuk laporan keuangan
4. konsep modal serta pemeliharaan modal.

Dalam kerangka konseptual tersebut juga disebutkan bahwa pembahasan dalam kerangka konseptual berkaitan dengan laporan keuangan bertujuan umum. Laporan tersebut nantinya akan digunakan untuk memenuhi kebutuhan informasi kepada para pemakainya. Laporan keuangan yang bertujuan umum biasanya meliputi neraca, laporan rugi laba, laporan perubahan posisi keuangan, catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Dalam laporan tersebut biasanya juga disertai skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut, seperti: informasi mengenai segmen industri dan pengungkapan pengaruh perubahan daya beli uang (inflasi).

B. Tujuan Dan Pemakai Laporan Keuangan

Menurut IAI tujuan laporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi yang berkaitan dengan posisi keuangan, prestasi (hasil usaha) perusahaan, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Di samping itu, laporan keuangan juga menunjukkan pertanggungjawaban pengelolaan perusahaan oleh manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Atas dasar tujuan tersebut, diharapkan bahwa para pemakai laporan keuangan dapat menilai informasi yang dihasilkan untuk dasar pengambilan keputusan ekonomi yang berkaitan dengan perusahaan tersebut.

IAI mengidentifikasi para pemakai laporan keuangan berdasarkan kepentingan mereka. Pemakai laporan keuangan menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Para pemakai laporan keuangan meliputi:

- *Investor*, yang berkepentingan dengan resiko dan hasil dari investasi yang mereka lakukan. Informasi dibutuhkan untuk menentukan apakah mereka akan membeli, menahan atau menjual investasi tersebut. Yang biasa dilihat oleh investor adalah informasi mengenai kemampuan perusahaan untuk membayar dividen
- *Kreditor*, yang menggunakan informasi akuntansi untuk membantu mereka memutuskan apakah pinjaman dan bunganya dapat dibayar pada waktu jatuh tempo.
- *Pemasok*, yang membutuhkan informasi mengenai kemampuan perusahaan untuk melunasi hutang-hutangnya pada saat jatuh tempo.
- *Karyawan*, yang membutuhkan informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan, dan kemampuan memberi pensiun dan kesempatan kerja.
- *Pelanggan*, yang berkepentingan dengan informasi tentang kelangsungan hidup perusahaan terutama bagi mereka yang memiliki perjanjian jangka panjang dengan perusahaan.
- *Pemerintah*, yang berkepentingan dengan informasi untuk mengatur aktivitas perusahaan, menetapkan kebijakan pajak, dan untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan lain-lain.
- *Masyarakat*, yang berkepentingan dengan informasi tentang kecenderungan dan perkembangan terakhir kemakmuran perusahaan serta berbagai aktivitas yang menyertainya.

C. Asumsi Dasar

Dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan disebutkan bahwa ada dua asumsi dasar yang digunakan dalam akuntansi, yaitu: dasar akrual dan kelangsungan hidup.

1. Dasar Akrual

Agar laporan keuangan mencapai tujuannya, laporan keuangan disusun atas dasar konsep akrual. Atas dasar asumsi ini, pengaruh peristiwa atau transaksi diukur dan diakui/dicatat dalam laporan keuangan pada saat terjadinya, bukan pada saat diterima atau dikeluarkannya kas. Dengan asumsi ini, laporan keuangan diharapkan dapat memberikan informasi tentang masa lalu yang melibatkan

penerimaan dan pembayaran kas, serta kewajiban pembayaran kas di masa mendatang dan sumber daya yang menggambarkan kas yang akan diterima dimasa mendatang.

2. Kelangsungan Hidup

Dalam penyusunan laporan keuangan diasumsikan bahwa perusahaan akan hidup terus dan akan melanjutkan usahanya di masa mendatang. Dengan demikian, perusahaan dianggap tidak bermaksud melikuidasi usahanya dan memperkecil atau mengurangi secara material skala usahanya. Apabila perusahaan akan melakukan hal tersebut, maka informasi mengenai rencana likuidasi atau penurunan skala perusahaan harus diungkapkan dalam laporan keuangan.

D. Karakteristik Kualitatif Dan Kendala Informasi

Tidak berbeda jauh dengan FASB, IAI juga menekankan pentingnya karakteristik kualitatif dari informasi keuangan yang dihasilkan agar informasi tersebut betul-betul bermanfaat bagi pengambilan keputusan. Karakteristik yang digunakan IAI adalah Dapat Dipahami (*Understandability*), Relevan, Keandalan (*Reliability*), dan Daya Banding (*Comparability*). Masing-masing elemen kualitas tersebut juga sangat tergantung pada kualitas lainnya seperti yang diungkapkan oleh FASB. Misalnya, Relevan dipengaruhi oleh kualitas *predictive value*, *feedback value* dan *timeliness*.

Sementara kualitas Keandalan ditentukan oleh faktor penyajian yang jujur dan wajar (*faithful representation*), Substansi Mengungguli bentuk (*Substance over Form*), netralitas, pertimbangan sehat dan pengungkapan.

Yang dimaksud dengan substansi mengungguli bentuk adalah bahwa transaksi atau peristiwa yang akan dicatat dalam laporan keuangan didasarkan pada substansi atau realitas ekonomi dari transaksi tersebut, bukannya hanya pada bentuk hukumnya. Misalnya, suatu perusahaan mungkin melakukan kontrak sewa guna usaha (*lease*) atas pemakaian aktiva milik perusahaan lain. Apabila kontrak sewa guna usaha tersebut memenuhi karakteristik *Financial Lease*, maka perusahaan dapat mengakui aktiva tersebut dalam laporan keuangan. Hal ini disebabkan secara substantif perusahaan memenuhi kriteria untuk mengakui aktiva yaitu menikmati manfaat ekonomi di masa mendatang, dapat mengendalikan aktiva tersebut dan berasal dari transaksi masa lalu. Kalau dilihat dari aspek hukum, jelas yang memiliki aktiva tersebut adalah pihak pemilik aktiva (pemberi sewa).

IAI juga mengakui adanya kendala dalam penyajian informasi yang memenuhi kualitas informasi di atas. Kendala tersebut meliputi ketepatan waktu penyajian, keseimbangan antara biaya dan manfaat, dan keseimbangan di antara karakteristik kualitatif.

E. Elemen Laporan Keuangan

Agak berbeda dengan FASB, IAI hanya mengakui 5 elemen laporan keuangan, yaitu:

- Aktiva adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dimasa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan. (paragraf 49a)
- Kewajiban merupakan hutang perusahaan masa kini yang timbul dari peristiwa masa lalu, penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus kas keluar dari sumber daya perusahaan yang mengandung manfaat ekonomi.(paragraf 49b)
- Ekuitas adalah hak residual atas aktiva perusahaan setelah dikurangi semua kewajiban. (paragraf 49c)
- Penghasilan (*income*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.(paragraf 70a)
- Beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal. (paragraf 70b)

F. Pengakuan Dan Pengukuran

Pengakuan merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi elemen laporan keuangan serta kriteria pengakuan. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah rupiah tertentu dan mencantumkannya dalam neraca atau laporan rugi laba.

Kriteria pengakuan yang dikemukakan oleh IAI dapat dipandang lebih sederhana dibandingkan FASB. Menurut IAI, pos yang memenuhi definisi elemen laporan keuangan harus diakui apabila (paragraf 83):

-
1. ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan; dan
 2. pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

Pengukuran adalah proses penentuan jumlah rupiah untuk mengakui dan memasukkan setiap elemen laporan keuangan ke dalam neraca atau laporan rugi laba. Berbagai dasar pengukuran dapat digunakan sesuai dengan derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan. Berbagai dasar pengukuran tersebut adalah (paragraf 100):

1. *Biaya Historis*. Aktiva dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) yang diberikan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penukar dari kewajiban (*obligation*) atau dalam keadaan tertentu (misalnya, Pajak penghasilan), dalam jumlah kas (atau setara kas) yang diharapkan akan dibayarkann untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha yang normal.
2. *Biaya Terkini (current cost)*. Aktiva dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat sekarang. Kewajiban dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan (*undiscounted*) yang mungkin akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban (*obligation*) sekarang.
3. *Nilai Realisasi/Penyelesaian (Realizable/Settlement Value)*. Aktiva dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aktiva dalam pelepasan normal (*orderly disposal*). Kewajiban dinyatakan sebesar nilai penyelesaiannya: yaitu, jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.
4. *Nilai Sekarang (Present Value)*. Aktiva dinyatakan sebesar arus kas masuk bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang dari pos yang diharapkan dapat memberikan hasil dalam pelaksanaan usaha normal. Kewajiban dinyatakan sebesar arus kas keluar bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang yang diharapkan akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.

5. KRITIK TERHADAP KERANGKA KONSEPTUAL¹⁾

Di Amerika, berbagai kritik ditujukan pada proyek kerangka konseptual. Meskipun tidak dapat dikatakan bahwa Proyek Kerangka Konseptual tersebut gagal, paling tidak kerangka konseptual tersebut berjalan atau berkembang agak lambat. Analisis terhadap kritik tersebut akan memungkinkan dalam membantu memahami alasan mengapa kerangka konseptual tersebut berkembang lambat dan membantu kemungkinan pengembangannya di Indonesia atau memperbaiki bagian-bagian yang masih memiliki kelemahan.

Ada dua pendekatan yang dapat digunakan dalam analisis tersebut. *Yang pertama* adalah dengan menganggap bahwa kerangka konseptual seharusnya merupakan pendekatan "ilmiah" (*scientific*), yang didasarkan pada metode-metode yang umumnya digunakan dalam penelitian ilmiah. Preskripsi atau observasi akuntansi yang muncul dari pendekatan tersebut harus mampu membenarkan (*justify*) validitas observasi atau preskripsi tersebut berdasarkan logika dan bukti empiris.

Yang kedua adalah pendekatan profesional yang dipusatkan pada pemilihan tindakan yang dianggap paling baik berdasarkan "nilai-nilai profesional". Hal ini serupa dengan pendekatan konstitusional dalam menentukan berbagai aturan (*rules*).

A. Pendekatan Ilmiah

1) Deskriptif dan Non-Operasional

Apabila kita memperhatikan berbagai isu dan perdebatan dalam akuntansi, kita sering dihadapkan pada pertanyaan mendasar seperti: apakah yang dimaksud dengan nilai (*value*)? Bagaimana kita menilai elemen laporan keuangan seperti aktiva dan hutang? Salah satu tujuan dari kerangka konseptual adalah untuk menjawab pertanyaan tersebut sehingga dapat menghindari argumen repetitif terhadap arti dari istilah elemen laporan keuangan.

Kesamaan pandangan untuk menjawab pertanyaan tersebut, paling tidak akan mengurangi ketidakkonsistenan yang muncul dari berbagai perbedaan dalam membuat suatu kebijakan (*judgment*). Atas dasar hal tersebut jelas bahwa kerangka konseptual dimaksudkan sebagai proyek preskriptif yang bertujuan untuk memberi pedoman atau preskripsi bagi akuntan tentang bagaimana menyajikan informasi yang relevan dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Dalam proyek kerangka konseptual, isu yang berkaitan dengan pengakuan dan pengukuran merupakan isu yang sering muncul.

Akibatnya, pada tahun 1984 dikeluarkan *Statement of Financial Accounting Concept* No. 5 tentang Pengukuran dan Pengakuan. SFAC tersebut pada dasarnya menjelaskan deskripsi tentang elemen laporan keuangan yang didasarkan pada observasi terhadap praktik berjalan. Hines (1987: p. 71) mengungkapkan bahwa:

“Sampai dengan dikeluarkannya SFAC No. 5, pendekatan yang digunakan FASB hampir seluruhnya deskriptif. *Statement* No. 5 menunjukkan bahwa tujuan dan filosofi dari kerangka konseptual menjadi hilang sampai *statement* tersebut dikeluarkan. SFAC No. 5 menyatakan dalam beberapa paragraf (paragraf 35, 51, dan 108) bahwa konsep-konsep harus dikembangkan sebagaimana proses penentuan standar berkembang. Filosofi evolusi semacam itu, yang melihat konsep sebagai residu dari proses penentuan standar, jelas bertentangan secara langsung dengan tujuan kerangka konseptual.”

Lebih lanjut, Dopuch dan Sunder (1980) memandang bahwa definisi elemen laporan keuangan sangat tergantung pada aturan-aturan (*rules*) dan konvensi yang tidak spesifik. Mereka mengatakan:

“ Bagimana mungkin kerangka konseptual memberikan pedoman dalam memilih berbagai prinsip dan aturan jika elemen-elemen dalam laporan keuangan tersebut didefinisikan dalam istilah yang sama”. (hal. 4)

Dopuch dan Sunder juga beranggapan bahwa tidak satupun dalam kerangka konseptual FASB tersebut kelihatannya mampu membantu dalam memecahkan isu-isu pengungkapan (*disclosure*) kontemporer. Mereka mendukung pernyataan ini berdasarkan isu-isu, seperti: Kredit Pajak Tanggahan (*Deferred Taxes Credit*), perlakuan *Cost* eksplorasi industri Minyak dan Gas dan akuntansi nilai terkini (*current value accounting*). Mereka menyimpulkan sebagai berikut:

1. Definisi hutang terlalu luas sehingga menyulitkan dalam memprediksi posisi FASB terhadap *deferred tax credit*.
2. Kerangka konseptual mendukung dua prinsip akuntansi yang berlawanan (*full cost* dan *successful cost*) dan kelihatannya kerangka konseptual tidak berhasil dalam memberi pedoman untuk memecahkan isu tersebut.
3. Kerangka konseptual membatasi masalah estimasi terhadap usaha-usaha masa lalu yang ditujukan untuk mendorong publikasi *current value accounting*.

Yang menjadi masalah adalah apakah kesepakatan yang dicapai dalam mendefinisikan elemen laporan keuangan merupakan hal yang penting seperti halnya dalam ilmu pengetahuan murni?

Gerborth (1987) berpendapat bahwa pengetahuan substantif berasal dari investigasi bukannya didasarkan pada kesepakatan terhadap definisi. Misalnya, dalam istilah politik, kata seperti "demokrasi", "kedudukan yang sama" (*equality*) merupakan kata-kata kosong tanpa pemahaman terhadap masyarakat yang memberi kata-kata tersebut dengan suatu substansi. Untuk mendukung pernyataan tersebut, Gerborth mensitir pendapat Popper sebagai berikut:

"Dalam science, kita harus memperhatikan bahwa pernyataan yang kita buat tidak akan pernah tergantung pada arti dari istilah yang kita gunakan. Sekalipun istilah tersebut didefinisikan, kita tidak akan pernah mencoba untuk menarik informasi dari definisi tersebut, atau mendasarkan argumen pada definisi tersebut. Itulah sebabnya istilah-istilah kita sering menimbulkan masalah. Kita tidak akan terlalu membebani istilah tersebut. Kita mencoba untuk memberi istilah tersebut dengan dengan bobot yang sekecil mungkin". (hal. 5)

Hal di atas bukanlah pendekatan yang digunakan dalam proyek kerangka konseptual. FASB berusaha untuk mengkaitkan keputusan tentang penilaian elemen laporan keuangan berdasarkan definisi elemen laporan keuangan yang bersangkutan.

Usaha untuk mendasarkan praktik akuntansi pada definisi yang dapat diterima secara umum, dapat menimbulkan masalah dalam mekanisme pengambilan keputusan. Meskipun kerangka konseptual mungkin memberikan suatu konsistensi dalam pengambilan keputusan, yaitu efisien dan runtut, konsistensi tersebut bersifat tidak penting. Artinya, konsistensi tersebut merupakan konsistensi dengan *abstraksi* bukan konsistensi dengan *substansi*. Konsistensi yang tidak penting ini merupakan konsekuensi langsung dari dogmatisme. Hal ini dapat dilihat dari kenyataan bahwa pengumuman resmi yang dikeluarkan oleh FASB dapat diterima oleh para profesi.

Pendekatan ini dapat menimbulkan masalah karena kerangka konseptual mungkin dianggap sebagai produk akhir sehingga waktu dan usaha yang digunakan mungkin lebih baik diarahkan pada perbaikan "gap" dari pengetahuan substantif akuntan. Definisi dan kesepakatan terhadap makna istilah yang digunakan merupakan hal yang penting dalam pengembangan sistem yang konsisten, saling

berkaitan, dan bermakna. Akan tetapi tetapi hal tersebut sangat didasarkan pada definisi yang dikritik oleh Popper.

2) Asumsi Ontologi dan Epistemologi

Dalam kerangka konseptual disebutkan bahwa akuntansi dimaksudkan untuk memberi informasi yang obyektif dan tidak bias kepada pemakainya. Hal ini dianalogkan oleh Solomon (1978) sebagai *Pemetaan keuangan*.

“Akuntansi merupakan pemetaan keuangan. Semakin baik memetakannya, semakin lengkap peta tersebut menggambarkan fenomena kompleks yang dipetakan. Kita tidak menilai suatu peta berdasarkan aspek perilaku yang dihasilkan. ...Kita menilai suatu peta berdasarkan seberapa baik peta tersebut menggambarkan kenyataan. Orang kemudian bereaksi terhadap peta tersebut sebagaimana mereka akan bereaksi”. (hal. 71)

Filosofi realisme tersebut muncul dalam akuntansi berdasarkan anggapan bahwa kenyataan ekonomi dapat diobservasi, diukur, dan dikomunikasikan secara obyektif.

Beberapa filsuf pengetahuan, seperti Feyerabend berpendapat bahwa kebenaran ilmiah tidak bersifat absolut. Kebenaran tersebut mengacu pada pernyataan tentang realitas yang dibentuk. Suatu pernyataan atau keyakinan dapat diterima setelah terbukti kebenarannya sesuai dengan aturan yang disepakati dalam metodologi ilmiah. Hines (1988) berpendapat bahwa masalah dalam realisme ekonomi/pendekatan pengukuran yang diadopsi oleh kerangka konseptual di Amerika adalah masalah yang sering dijumpai dalam masyarakat ilmiah. Realitas dipandang sebagai sesuatu yang dibentuk dan dipertahankan oleh praktisi sosial, sehingga “mengotori” persepsi akuntan terhadap realitas ekonomi. Dalam pengetahuan sosial (*social science*), aktor bertindak sesuai dengan definisi dan konsep-konsep realitas yang ada. Lebih lanjut Hines mengatakan:

.....tetapi kita tidak memiliki begitu banyak realitas yang diciptakan/diinginkan, sebagaimana hal tersebut diciptakan, memikirkan tentang realitas tersebut dengan cara tertentu dan memperlakukannya dengan cara tersebut.

.....tetapi bila orang memiliki pernyataan yang diyakini tentang realitas, kita tidak akan melawannya/menentanginya. Mengapa tidak?(hal 251-261)

Karena kita diasumsikan mengkomunikasikan realitas, maka jika orang memiliki konsepsi tertentu tentang realitas, secara alamiah kita harus merefleksikannya. Jika tidak, orang akan kehilangan kepercayaan kepada kita.

Hal di atas menimbulkan masalah terhadap pernyataan bahwa teori yang melandasi kerangka konseptual harus netral, independen, dan bebas dari bias. Kerangka konseptual tersebut memberikan alat atau metode obyektif untuk mengukur realitas ekonomi karena realitas semacam itu tidak bebas dari praktik akuntansi. Hines melihat bahwa apa yang dilakukan akuntan dalam memutuskan tentang apa yang dimaksud dengan realitas, telah diwujudkan dalam bentuk pengukuran dan pengkomunikasian. Gambaran mengenai realitas merupakan hubungan yang bersifat *interactive bidirectional*.

Hines mengklaim bahwa penelitian akuntansi didasarkan pada konsepsi dan asumsi yang bersifat "*Taken-for-granted*", yaitu mengambil sesuatu yang telah ada di masyarakat. Konsepsi tersebut dipengaruhi oleh pertanyaan bagaimana realitas sosial muncul dan dipertahankan serta dilegitimasi. Misalnya, kerangka konseptual menolak pemakaian bukti empiris dan deduktif untuk memastikan kebenaran.

Jika pendekatan tersebut digunakan, maka GAAP akan dihasilkan dari keyakinan, tujuan, dan asumsi yang terdapat dalam kerangka konseptual. Namun, yang terjadi justru sebaliknya: *Kerangka konseptual didasarkan pada GAAP*. Elemen-elemen tersebut dipandang sebagai kebenaran melalui proses induktif yang menghasilkan prinsip-prinsip akuntansi. Proses ini tidak pernah diuji secara formal melalui bukti empiris. Otoritas dalam kerangka konseptual dapat dilihat dari opini-opini individu dan badan yang berwenang. Hal ini yang membuktikan bahwa ilmu pengetahuan (*science*) dan akuntansi kelihatan "terpisah".

Lebih lanjut, struktur kerangka konseptual memiliki beberapa kesamaan dengan pendekatan *hypothetico-deductive*. Pendekatan ini dalam konteks ilmiah memiliki dua konsekuensi. *Pertama*, mengarah pada hukum/prinsip-prinsip universal untuk menghasilkan hipotesis yang lebih khusus (berlevel rendah). *Kedua*, ada hubungan yang erat antara penjelasan, prediksi, dan teknik yang digunakan. Contohnya, Kerangka konseptual di Amerika menggeneralisasikan asumsi-asumsi dan tujuan-tujuan yang digunakan untuk menghasilkan prinsip (standar) dan prosedur (metode dan aturan).

Tujuan utama pendekatan tersebut dalam ilmu pengetahuan adalah untuk mendapatkan pemahaman tentang lingkungan sehingga memungkinkan untuk beroperasi lebih efektif dalam lingkungan tersebut.

Pendekatan *hipothetico-deductive* mempengaruhi asumsi epistemologi dan metodologi tentang pengujian kebenaran dan hal lain yang berkaitan dengan penelitian akuntansi. Misalnya fokus penelitian diarahkan pada survey sampel berskala besar, analisis dengan alat-alat yang layak dalam statistik, dan penurunan beberapa teori. Asumsi juga dibuat terhadap karakteristik perilaku (maksimisasi kemakmuran, kebutuhan informasi pemakai seperti aliran kas masa mendatang dan nilai terkini), dan cara-cara bagaimana orang berhubungan dengan orang lain dan masyarakat.

3) Perputaran Logika (Circularity of Reasoning)

Salah satu tujuan dari kerangka konseptual adalah memberi pedoman bagi praktik akuntansi setiap hari. Apabila diperhatikan, kerangka konseptual FASB kelihatan seperti mengikuti alur ilmiah, yaitu menghasilkan prinsip-prinsip dan praktik akuntansi dari suatu teori yang digeneralisasikan. Namun kenyataannya, kerangka konseptual tersebut gagal memenuhi kriteria pengujian. Kerangka konseptual tersebut lebih didasarkan pada “perputaran logika (*circularity of reasoning*)” yang tidak berujung pangkal dalam kerangka itu sendiri.

Dalam SFAC No. 2, misalnya, kualitas informasi seperti reliabilitas (*Reliability*) dinyatakan tergantung pada pencapaian kualitas yang lain seperti: *representational faithfulness*, *neutrality*, dan *verifiability*. Meskipun demikian, kualitas-kualitas tersebut sangat tergantung pada kualitas yang tidak operasional dan kelihatan tidak jelas. Dalam SFAC No. 2 tersebut terdapat pembahasan tentang kualitas yang tergantung pada relevansi, reliabilitas, dan *representational faithfulness* (paragraf 98, 100). Namun demikian, kondisi yang diperlukan untuk mencapai kualitas tersebut tidak dinyatakan dengan jelas.

Kerangka konseptual berusaha untuk memecahkan perputaran logika tersebut dengan mengacu pada pernyataan bahwa pemakai laporan keuangan memiliki pengetahuan yang cukup dan sesuai untuk menentukan dan menginterpretasikan laporan keuangan. Akan tetapi, kerangka konseptual tidak memberikan pedoman khusus tentang bagaimana hal tersebut dapat dicapai.

4) Disiplin Yang Tidak Ilmiah

Apakah akuntansi dapat dikatakan sebagai ilmu pengetahuan murni (*science*)? Kerangka konseptual mungkin mengadopsi pendekatan ilmiah, akan tetapi pendekatan tersebut dipertanyakan jika akuntansi tidak memenuhi kriteria "science". Stamp (1981) menyatakan bahwa:

akuntansi lebih dekat dengan hukum dari pada pengetahuan fisika, karena baik akuntansi maupun hukum berkaitan dengan konflik antara kelompok pemakai memiliki perbedaan kepentingan dan tujuan. (hal. 14)

Lebih lanjut Stamp menggambarkan bahwa hukum merupakan disiplin normatif yang bersifat preskriptif, berisi konsep-konsep yang dipenuhi dengan nilai-nilai. Akuntansi dihadapkan pada pasar yang tidak sempurna dan melibatkan berbagai proses pengambilan keputusan manusia yang dipengaruhi faktor subyektifitas. Sebaliknya, fisika dipandang sebagai disiplin ilmu positif, deskriptif, dan berisi konsep-konsep yang bebas nilai.

Elemen-elemen empiris dan teoritis, dalam akuntansi didefinisikan secara bebas (*loosely*). Dengan demikian, akuntansi kehilangan paradigma ilmiah yang definitif. Teori akuntansi normatif banyak memiliki kelemahan, sedang teori akuntansi positif masih dalam tahap "embrio", dan belum dapat dikategorikan sebagai sesuatu yang ilmiah (*scientific*).

B. Nilai Profesional

1) Kerangka Konseptual Sebagai Dokumen Kebijakan

Sebagai seperangkat pengetahuan yang digeneralisasikan, kerangka konseptual gagal memenuhi pengujian ilmiah. Sekalipun kita berargumen bahwa realitas hanya merupakan hasil dari konstruksi sosial, namun tidak ada proses deduktif yang melekat dalam kerangka konseptual. Tidak dapat dipungkiri bahwa proses tersebut sebenarnya diperlukan untuk menerapkan kerangka konseptual pada fenomena empiris yang ada. Hal ini dimaksudkan untuk mengubah realitas ke arah tatanan yang lebih disukai sesuai dengan tujuan yang diasumsikan. Kenyataan yang menunjukkan apakah kerangka konseptual dapat dipandang sebagai model normatif untuk praktik akuntansi, juga merupakan masalah. Hal ini disebabkan praktik yang diterima, sebagian besar didasarkan pada prosedur yang ada, kemudian dijadikan legitimasi dalam kerangka konseptual.

Alternatif untuk memandang kerangka konseptual sebagai model normatif yang diturunkan dari pendekatan deduktif atau ilmiah adalah dengan melihatnya sebagai *model kebijakan*. Ijiri (1975) membedakan antara *model normatif* dan *model kebijakan*. Model normatif didasarkan pada asumsi-asumsi tertentu yang berkaitan dengan tujuan yang akan dicapai. Meskipun model normatif memiliki implikasi kebijakan, model tersebut berbeda dengan model kebijakan yang melibatkan komitmen terhadap tujuan. Baik berbentuk deskriptif atau normatif, suatu model harus merupakan teori yang dapat diuji secara ilmiah. Hal ini berbeda dengan pernyataan kebijakan yang didasarkan pada pertimbangan nilai.

Lebih lanjut, Ijiri berpendapat bahwa teori dan kebijakan dalam akuntansi cenderung tumpang tindih. Sementara dalam pengetahuan ilmiah empiris lainnya, perbedaan tersebut dinyatakan secara jelas. Misalnya, kebijakan ekonomi diperlakukan secara berbeda dengan teori ekonomi. Sebaliknya, teori akuntansi selalu dipandang terikat dengan kebijakan. Kontroversi antara teoritis akuntansi yang selama ini muncul, terletak pada bagaimana kebijakan akuntansi seharusnya dilaksanakan. Menurut Ijiri, hal ini merupakan isu yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi.

Atas dasar kenyataan tersebut, pendekatan yang paling realistis mungkin dilakukan dengan menolak kerangka konseptual sebagai "*body of theory*" yang dihasilkan secara ilmiah. Sebaliknya, pendekatan yang lebih baik adalah dengan menerimanya sebagai pernyataan kebijakan (*policy statement*) yang didasarkan pada pertimbangan nilai. Hal ini beralasan, karena kerangka konseptual sebenarnya merupakan refleksi dari nilai-nilai profesional.

Perbedaan antara teori dan kebijakan merupakan hal yang penting karena isu kebijakan dapat dipecahkan dengan alat politik. Hal ini menjadi faktor yang penting bila kerangka konseptual dipandang sebagai interpretasi realita dan proses politik. Kerangka konseptual mungkin dapat dipandang sebagai refleksi dari keinginan kelompok yang dominan atau konsensus antara pengaruh-pengaruh politik yang saling bertentangan dan bersaing. Pandangan ini senada dengan apa yang dikatakan oleh Buckley (1980) sebagai pendekatan konstitusional dalam model kebijakan. Kebenaran seperti *continuity*, *objectivity*, *consistency*, *materiality*, dan *conservatism*, mungkin dapat dipandang sebagai kebenaran yang terbukti dengan sendirinya (*self-evident*).

Kerangka konseptual FASB dapat dipandang sebagai pendekatan konstitusional yang sebagian besar mendukung prinsip-prinsip yang telah ada. Tidak mengherankan bila kerangka konseptual didefinisikan sebagai suatu 'konstitusi' dan juga sebagai suatu "sistem tujuan dan konsep-konsep dasar yang saling terkait dan koheren" (Tinker, 1988). Pendekatan konstitusi juga sesuai dengan pernyataan bahwa akuntansi sebagian besar didasarkan pada model pengujian kebenaran yang bersifat terbukti sendiri (*self-evident*) dan dogmatis. Apabila hal ini dikaitkan dengan kerangka konseptual, maka kebenaran yang ada mungkin berbentuk ide-ide yang melekat pada konvensi dan doktrin-doktrin akuntansi. Artinya, dari pendekatan konstitusional historis (*historical-constitutional*), kerangka konseptual tidak lebih dari sekedar kumpulan konvensi-konvensi akuntansi yang tidak dibuktikan kebenarannya. Pendekatan ini dapat dilihat dari pernyataan yang dikemukakan Chambers (1964) sebagai berikut:

.....Semua yang kita miliki sebagai konsep dasar atau basis akuntansi merupakan seperangkat proposisi yang ditetapkan secara arbitrer, atau yang dipenuhi dengan dogma-dogma. Tidak ada bentuk ide-ide atau pengetahuan yang didasarkan pada referensi yang akan dijadikan dasar untuk menentukan apakah proposisi tersebut disukai oleh pihak lain, kita hanya sekedar menerimanya. (hal. 183)

Sementara itu, Kirk (1981) mengungkapkan bahwa pandangan yang menyatakan bahwa standar dapat ditetapkan atas dasar konsensus merupakan bagian dari suatu keyakinan. Hal ini disebabkan standar merupakan konvensi dan konvensi dibentuk berdasarkan kesepakatan (*agreement*). Kirk menambahkan bahwa kerangka konseptual dapat melayani kepentingan publik dengan baik, karena didasarkan pada pendekatan konseptual. Penentuan standar berdasarkan konsensus, kompromi, dan konsekuensi tidak dapat melayani kepentingan publik dengan baik karena penentuan standar lebih bersifat pendekatan politis.

Kenyataan menunjukkan bahwa kerangka konseptual FASB dalam banyak hal menggambarkan praktik yang ada, dan cenderung menunjukkan terlibatnya proses politik dalam pengembangan kerangka konseptual tersebut. Miller menyatakan bahwa FASB dan kerangka konseptualnya hanya dapat dipertahankan tetap hidup dengan dengan cara mempertahankan mandat yang merefleksikan kepentingan pihak yang berkaitan dengan pasar modal. Dia menolak pendapat Kirk yang menyatakan bahwa FASB dibentuk untuk

menghindari pengembangan kerangka konseptual yang didasarkan pada konsensus. Sebaliknya Miller (1985) mengajukan argumen bahwa “standar muncul dari seperangkat proses politik yang menciptakan ketidakkonsistenan seperti pencarian konsensus yang terus menerus.

Keterlibatan unsur politik dalam akuntansi, dan refleksinya dalam proyek kerangka konseptual banyak disoroti dalam literatur akuntansi. Contohnya, Burchell, et.al. (1980) menyatakan bahwa:

.....peran yang dimainkan akuntansi keuangan mulai diakui, yang dibentuk oleh tekanan-tekanan yang mendorong munculnya inovasi akuntansi dan perubahan-perubahan lebih dari esensi misi akuntansi itu sendiri. (hal. 12)

Apabila kita menerima bahwa kerangka konseptual akan berkembang menjadi gambaran praktik akuntansi sekarang, maka kerangka konseptual tidak lebih dari pertumbuhan proses sosial dan institusi.

2) Nilai Profesional dan Perlindungan Diri (Self-Preservation)

Penjelasan terhadap kerangka konseptual dari sisi perlindungan diri (*self-preservation*) dan nilai profesional mungkin menimbulkan kontradiksi. Kontradiksi tersebut muncul berkaitan dengan arti dari kedua istilah tersebut. Perlindungan diri memiliki arti pencarian terhadap kepentingan sendiri, sementara nilai profesional mengarah pada idealisme dan ketidakegoisan (*altruism*). Namun demikian, pengertian nilai profesional dapat memiliki beberapa arti.

Greenwood (1978) mengatakan bahwa organisasi profesional muncul sebagai perwujudan dari kesadaran terhadap pentingnya profesi dan mempromosikan kepentingan dan tujuan kelompok tertentu. Nilai sosial dari kelompok profesi tersebut membentuk landasan dasar, yaitu berupa pernyataan yang tidak perlu dijawab sehingga mendukung keberadaan kelompok profesi tersebut. Nilai tersebut dapat berupa jasa yang diberikan profesi tersebut kepada masyarakat dan tanggung jawab mereka yang kuat kepada masyarakat.

Gerboth (1973) menegaskan bahwa keberadaan tanggung jawab profesional menyebabkan keputusan yang diambil oleh akuntan dianggap obyektif. Obyektifitas tersebut terletak pada nilai-nilai yang dimiliki oleh mereka yang mempraktikkan akuntansi. Dengan demikian, akuntansi seharusnya memusatkan pada tindakan profesional (perilaku akuntan), bukan pada konsep-konsep atau struktur intelektual profesi. Gerboth menambahkan bahwa segala

sesuatu yang menyangkut pengambilan keputusan yang dilakukan oleh akuntan didasarkan pada pertimbangan profesional yang dilandasi tanggung jawab profesional, dan bukan didasarkan pada keputusan yang bersifat arbitrer.

Pada bagian sebelumnya sudah dijelaskan bahwa kerangka konseptual tidak dioperasikan pada lingkungan yang bebas dari pengaruh sosial (*social vacuum*). Apabila dalam masyarakat tersebut timbul hubungan antar pribadi yang bersifat kompleks, kerangka preskriptif dan model keputusan yang komprehensif kemungkinan besar akan sulit untuk dikembangkan. Hal ini dapat dilihat dari analisis yang dilakukan Agrawal terhadap kerangka konseptual FASB. Agrawal (1987) menemukan bahwa berbagai isu yang menyangkut daya banding (*comparability*) dan efektifitas biaya tidak dapat dipecahkan dengan kerangka konseptual. Isu tersebut hanya dapat dipecahkan dengan menggunakan pertimbangan (*judgement*) yang bersifat subyektif. Sementara, pertimbangan sebagian besar juga didasarkan pada nilai-nilai profesional.

Adanya ketidaksepakatan terhadap standar akuntansi normatif juga didukung oleh Demski (1973). Dia mengatakan bahwa atas dasar bukti yang ada, secara umum, tidak ada standar yang mampu mengidentifikasi alternatif akuntansi yang paling disukai tanpa mengkaitkannya dengan keyakinan dan preferensi pribadi (*individu*). Keyakinan dan preferensi semacam itu merupakan campuran antara nilai pribadi dan nilai profesional. Oleh karena itu, Bromwich (1980) yakin bahwa pendekatan yang optimal dalam menentukan standar akuntansi adalah dengan mengeluarkan seperangkat standar sepotong-potong (*parsial*) yang membahas masalah-masalah akuntansi secara terpisah. Jadi, pendekatan ini dilakukan serupa dengan penentuan standar akuntansi berdasarkan praktik berjalan sebelum proyek kerangka konseptual dibentuk. Dengan cara demikian, diharapkan bahwa konsensus diantara pemakai laporan keuangan mudah dilakukan, sumber-sumber yang terbatas dapat ditargetkan dan disentralisasikan, serta standar yang dihasilkan dapat menghilangkan tekanan pada profesi akuntansi.

Konsep yang kurang idealis dari nilai-nilai profesional adalah konsep otoritas dan monopoli profesional. Konsep ini sesuai dengan pendekatan konstitusi (*constitutional approach*) yang diajukan oleh Buckley (1980) dan argumen yang menyebutkan bahwa penentuan standar berkaitan dengan monopoli yang dilakukan oleh profesi akuntan. Hal ini dapat dilakukan dengan mengeluarkan konsep dan

standar yang rumit. Atas dasar standar yang rumit tersebut, pihak lain tidak mampu memahami prinsip akuntansi yang sulit sehingga penyusunan dan interpretasi terhadap laporan keuangan diserahkan pada akuntan dan auditor. Tindakan ini akhirnya akan menimbulkan ketidak konsistenan antara standar yang ditetapkan dengan kerangka konseptual yang dikembangkan untuk tujuan penyajian informasi yang dapat dipercaya, relevan dan obyektif.

Hak monopoli profesional tersebut mungkin muncul karena naluri profesi untuk melindungi kepentingan profesi mereka (*self-preservation*). Profesi mengembangkan kerangka konseptual bukannya untuk mencari obyektifitas dan kebenaran, akan tetapi untuk kepentingan politik tertentu dalam rangka mempertahankan posisi mereka. Masyarakat barat sudah terlanjur mempercayai bahwa akuntan memiliki keahlian yang berasal dari seperangkat pengetahuan yang koheren. Masyarakat juga percaya bahwa akuntan mampu mengukur realitas ekonomi. Keyakinan semacam itulah yang menyebabkan akuntan memiliki kekuatan sosial (*social power*) yang akhirnya mampu melegitimasi kedudukan dan pengetahuan mereka. Atas dasar pengakuan semacam itu, akhirnya profesi berusaha untuk mempertahankan legitimasi dan kekuatan sosial tersebut.

Hines (1989) berpendapat bahwa kemampuan profesi akuntansi untuk mempertahankan legitimasi sebagai suatu profesi pada akhirnya akan dinilai oleh masyarakat. Hal inilah yang mendorong munculnya kebutuhan akan kerangka konseptual. Lebih lanjut Hines mengatakan bahwa kerangka konseptual merupakan manuver strategis yang secara sosial digunakan untuk membantu mengembangkan landasan pengetahuan yang koheren untuk menyusun standar akuntansi. Legitimasi terhadap standar akuntansi, kekuatan, otoritas, dan regulasi sendiri (*self-regulation*) yang dimiliki oleh profesi akuntansi dapat membantu memahami mengapa proyek kerangka konseptual terus menerus dilakukan oleh profesi akuntansi.

Hines juga berpendapat bahwa apabila masyarakat memandang praktik akuntansi tidak lebih dari sekumpulan metode akuntansi yang tidak berkaitan dan bersifat arbitrer, maka legitimasi sosial terhadap profesi akuntansi akan berkurang atau bahkan bisa hilang.

Usaha untuk menyusun kerangka konseptual yang mungkin gagal, sebenarnya bukan masalah. Keberadaan badan berwenang dalam menyusun standar akuntansi yang terdiri dari teoritis dan praktisi akuntansi bersama-sama dengan kerangka konseptual akan menentukan kebenaran seperangkat teori yang koheren, yang

melandasi praktik akuntansi. Kondisi ini akan memberikan profesi akuntansi suatu legitimasi yang terus berlanjut dan memainkan peranan politik dalam mempertahankan regulasi yang disusun sendiri dan dalam melobi regulasi dari pemerintah yang makin meningkat. Dopuch dan Sunder (1980) berpendapat bahwa proyek kerangka konseptual dapat mengurangi/meniadakan kritik-kritik yang ditujukan pada berbagai standar akuntansi. Kritik tersebut seringkali menjadi ancaman bagi profesi akuntansi terhadap kemungkinan kehilangan kendali dalam proses penentuan standar.

Kerangka konseptual dapat juga dipandang sebagai respon profesi terhadap kritik dan ancaman dari kemungkinan keterlibatan pemerintah dalam penyusunan standar. Atas dasar pandangan ini profesi mungkin mengakui bahwa kerangka konseptual tidak banyak memainkan peranan. Meskipun demikian, profesi akuntansi tetap mengembangkan kerangka konseptual dengan maksud untuk menunjukkan otoritas mereka dan mengatasi kritik terhadap kompetensi mereka. Dalam konteks ini, proyek kerangka konseptual tidak berkaitan dengan aturan penentuan standar akuntansi, akan tetapi hanya merupakan legitimasi terhadap proses untuk melaksanakan praktik akuntansi (Godfrey, et.al, 1994). Atas dasar kenyataan seperti itu, tidak mengherankan bila Gerborth (1973) mengatakan bahwa "apabila keberhasilan dari proses pengambilan keputusan tergantung pada keyakinan publik, isu penting yang muncul tidak berkaitan dengan masalah teknis, tetapi lebih berkaitan dengan masalah politik."

Meskipun demikian, harus diakui bahwa pendekatan di atas akan berhasil jika akuntan di sektor swasta (*private*) memiliki keahlian dan pengalaman yang lebih baik dibanding birokrat, dalam menentukan standar yang efektif.

6. MAMPUKAH KERANGKA KONSEPTUAL MENYELESAIKAN SEMUA MASALAH?

Secara umum dapat dikatakan bahwa proyek kerangka konseptual FASB merupakan proyek yang dianggap paling maju dalam menciptakan "konstitusi akuntansi". Agar efektif, kerangka tersebut harus mampu diterima secara umum, menggambarkan perilaku kolektif, dan melindungi kepentingan publik di bidang kegiatan yang dipengaruhi oleh pelaporan keuangan. Dapatkah semuanya dicapai?

Kerangka konseptual mungkin tidak mampu menyelesaikan semua masalah yang berkaitan dengan penentuan standar akuntansi.

Beberapa masalah tersebut, berkaitan dengan aspek pemilihan sosial. Satu hal yang harus diingat adalah bahwa pengembangan seperangkat standar akuntansi yang dapat diterapkan pada semua alternatif akuntansi yang memuaskan semua pihak tidak mungkin dilakukan.

Kerangka konseptual harus dapat dipraktikkan dan dapat diterima oleh semua pihak yang berkepentingan. Kemampuan kerangka konseptual untuk dapat dipraktikkan mungkin dihadapkan pada masalah yang berkaitan dengan tingkat "keabstrakan" dari karakteristik kualitatif dan rekomendasi lainnya. Keberterimaan kerangka konseptual mungkin dihadapkan pada kesulitan untuk memecahkan masalah atau konflik kepentingan diantara para pemakai dan ancaman terhadap kemungkinan perubahan secara radikal dalam pelaporan keuangan perusahaan. Salah satu cara yang dapat digunakan untuk menentukan keberterimaan kerangka konseptual adalah dengan memastikan kelayakan (*soundness*) atas penalaran yang melandasi elemen kerangka konseptual (Belkaoui, 1993: p. 213). Sementara itu, Hongren (1981) mengatakan bahwa:

Peranan utama kerangka konseptual pada akhirnya ditujukan pada usaha untuk meningkatkan kemungkinan keberterimaan dari pernyataan tertentu yang diusulkan atau telah ada. Semakin baik asumsi yang digunakan dan semakin lengkap analisis yang dilakukan terhadap suatu fakta, maka semakin besar kesempatan untuk mendapatkan dukungan dari pihak yang memiliki kepentingan berbeda - dan mempertahankan serta meningkatkan kekuatan FASB. (hal. 90)

Pengujian akhir terhadap kerangka konseptual, terletak pada implementasi dan kelangsungan hidupnya. Berdasarkan substansinya, kerangka konseptual harus betul-betul ada, bukannya sekedar bentuk formalnya. Jadi kerangka konseptual harus betul-betul dapat digunakan untuk memecahkan isu-isu akuntansi yang kontroversial. Yang menjadi masalah adalah *mampukah Kerangka konseptual membantu dalam memecahkan masalah tersebut?* Kasus di Amerika, yang ditemukan oleh Dopuch dan Sunder (1980), menunjukkan bahwa kerangka konseptual kelihatan tidak mampu memecahkan isu akuntansi utama atau dalam menentukan suatu standar akuntansi. Mereka menggambarkan hal tersebut dengan mengacu pada tiga metode akuntansi yang paling banyak diperdebatkan. Berikut ini adalah pernyataan yang dibuat oleh Dopuch dan Sanders (1980):

Definisi FASB tentang hutang bersifat terlalu umum sehingga pada tahap ini kita tidak dapat memprediksi posisi FASB terhadap pajak tangguhan (*deferred taxes*). Meskipun demikian, mereka yang menyukai pengakuan pajak tangguhan dapat mengadopsi interpretasi FASB yang luas tentang definisi hutang dengan cara membenarkan pengakuan pajak tangguhan sebagai elemen laporan keuangan, terutama pada level aktiva individu. Sebaliknya, mereka yang melihat pernyataan FASB secara literal akan menolak pengakuan pajak tangguhan tersebut. (hal 6-7)

Kerangka konseptual juga mendukung pemakaian dua metode akuntansi gas dan minyak yang berbeda yaitu *full-cost method* dan *successful method*. Pernyataan yang dilakukan secara eksplisit adalah bahwa "informasi tentang laba periodik perusahaan dan komponennya diukur berdasarkan akuntansi akrual yang umumnya memberikan indikasi yang lebih baik tentang performan perusahaan dibanding informasi tentang penerimaan dan pembayaran kas sekarang". Meskipun demikian, baik metode *full-cost* maupun metode *successful-effort* sama-sama didasarkan pada akuntansi akrual.

Yang terakhir, dalam kaitannya dengan masalah penilaian aktiva, Dopuch dan Sunder menyimpulkan bahwa tidak ada kerangka konseptual yang mampu mengatasi masalah-masalah yang timbul dalam praktik terutama yang berkaitan dengan masalah reliabilitas (keandalan). Dengan demikian, isu yang muncul, sebenarnya tidak terletak pada masalah apakah cost bermanfaat dalam pengambilan keputusan ekonomi, tetapi terletak pada kriteria yang digunakan untuk menentukan estimasi pengukuran terhadap parameter yang tidak diketahui. Isu lain yang berkaitan dengan kerangka konseptual dapat dilihat pada bagian berikut ini.

Pertama, Kerangka konseptual telah dianggap sebagai bentuk konstitusi. Meskipun demikian ada perbedaan yang mendasar antara kerangka konseptual dengan konstitusi. Solomon (1986) mengajukan perbedaan tersebut sebagai berikut:

1. Konstitusi memiliki kekuatan hukum. Sedang kerangka konseptual tidak memiliki otoritas pelaksanaan.
2. Konstitusi terdiri dari elemen yang berifat arbitrer, seperti jangka waktu pemilihan, jumlah anggota parlemen dan lain-lain. Sedang dalam kerangka konseptual tidak ada ruang untuk sesuatu yang bersifat arbitrer.
3. Ada perbedaan yang signifikan diantara berbagai negara di dunia dalam merancang konstitusi. Sedang untu

kerangka konseptual mungkin perbedaan tidak begitu material. (hal 115)

Kedua, Miller (1985) mengatakan bahwa ada 8 mitos yang berkaitan dengan kerangka konseptual, yaitu:

- Accounting Principles Board mengalami kegagalan karena badan tersebut tidak memiliki kerangka konseptual
- FASB tidak akan berhasil kalau tidak memiliki kerangka konseptual
- Kerangka Konseptual akan menghasilkan standar yang konsisten
- Kerangka konseptual dapat mengatasi standar yang berlebihan (*overload*)
- Kerangka konseptual FASB hanya mencakup *status quo* dari praktik akuntansi
- Proyek Kerangka konseptual membutuhkan dana yang lebih besar dari yang seharusnya
- FASB akan merevisi standar yang ada, agar konsisten dengan kerangka konseptual
- FASB telah membatalkan kerangka konseptual

Mitos tersebut kelihatannya menunjukkan bahwa kerangka konseptual mampu memecahkan semua masalah yang muncul dalam praktik. Namun demikian, kenyataannya adalah kerangka konseptual hanya merupakan dokumen yang bersifat politis yang tidak memiliki otoritas untuk memecahkan semua masalah yang timbul. Kerangka konseptual tidak melengkapi praktik akuntansi yang berlaku dan bukan "*blueprint*" untuk masa depan.

Ketiga, kerangka konseptual tidak dapat memberi jawaban atas semua pertanyaan yang timbul. Kerangka konseptual hanya memberi arah dalam penentuan standar dan mengurangi pengaruh bias pribadi dan tekanan politik dalam membuat pertimbangan akuntansi (Pacter 1988).

7. KERANGKA KONSEPTUAL IFRS

Dalam tahun 2002 IASB dan FASB telah menandatangani perjanjian Norwalk yang berisi komitmen mereka untuk melakukan konvergensi antara GAAP dengan IFRS. Dalam perjanjian ini FASB dan IASB sepakat menghilangkan perbedaan standar antar dua lembaga dan mengkoordinasikan agenda standard setting dimasa datang sehingga isu isu utama dapat dikerjakan bersama sama.

Sebagai bagian dari kerjasama ini FASB dan IASB bekerja sama mengembangkan kerangka konseptual yang akan menjadi dasar penyusunan standar akuntansi bersama. Proyek penyusunan kerangka konseptual ini meliputi 8 tahap yaitu:

- A. Objective and Qualitative Characteristics.
- B. Elements and Recognition.
- C. Measurement.
- D. Reporting Entity.
- E. Presentation and Disclosure.
- F. Framework for a GAAP Hierarchy.
- G. Applicability to the Not-For-Profit Sector.
- H. Remaining Issues.

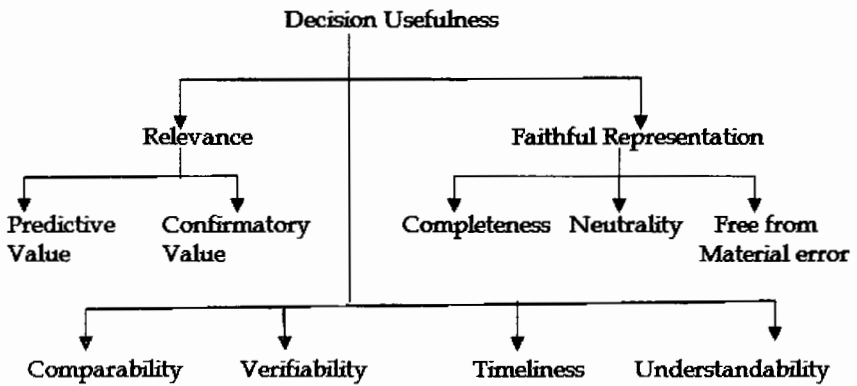
Dalam tahun 2010 telah diselesaikan tahap A yang akan menggantikan Statement of Financial Accounting Concepts FASB yaitu menggantikan SFAC 1 tentang Objective of Financial Statement dan SFAC 2 tentang Qualitative Characteristics of Financial Reporting Information. Tujuan pelaporan keuangan untuk umum dirumuskan menjadi:

“to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors. Lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity”

Jadi tujuan pelaporan keuangan adalah memberikan informasi keuangan yang berguna bagi penyedia modal. Revisi terhadap tujuan pelaporan keuangan membatasi pada general purpose financial reporting.

Sementara itu karakteristik kualitas informasi dibedakan menjadi dua jenis karakteristik kualitas yaitu fundamental qualitative characteristics yaitu relevance serta faithful representation dan enhancing qualitative characteristic yaitu comparability, timeliness, verifiability dan understandability. Fokus utamanya adalah Decision Usefulness yaitu kemampuan untuk berdayaguna dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu informasi keuangan yang berdayaguna jika memiliki kualitas Relevance dan Faithful Representation. Kedua kualitas ini sangat penting, informasi keuangan yang relevance tetapi jika informasi tersebut tidak memenuhi faithful representation maka informasi

tersebut tidak berguna. Sebaliknya informasi itu hanya memiliki nilai yang rendah jika tidak relevance.



A. Relevance

Untuk membuat beda dalam proses pengambilan keputusan maka informasi itu harus relevance. Relevance dalam kaitannya dengan pelaporan keuangan adalah informasi tersebut harus memiliki nilai prediksi (predictive value) dan nilai konfirmasi (confirmatory value). Jika laba bersih beserta komponennya dapat dikonfirmasi untuk pengharapan investor tentang kemampuan perusahaan untuk menghasilkan kas dimasa datang, maka laba bersih tersebut memiliki nilai konfirmatori bagi investor. Nilai konfirmatori ini juga dapat digunakan meramalkan kemampuan perusahaan menghasilkan kas dimasa datang. Kemampuan prediksi adalah penting dalam konsep kualitas laba yaitu kemampuan laba yang dilaporkan perusahaan untuk meramalkan laba perusahaan dimasa datang.

B. Faithful Representation

Faithful representation menggantikan istilah realibility yang menurut dewan masih kurang terhadap pemahaman realibility. Faithful representation berarti adanya kesesuaian antara ukuran atau deskripsi dan fenomena yang akan disajikan (represent). Sebagai misal pesediaan dalam Neraca perusahaan retail dipahami oleh pemakai eksternal menyajikan item yang dimaksudkan untk dijual perusahaan. Jika persediaan itu termasuk misalkna mesin yang digunakan untk memproduksi persediaan itu, maka hal ini kurang menggamabrakan faithful representation. Informasi

yang *faithful representation* jika informasi itu *complete*, *neutral* dan bebas dari kesalahan yang *material* (*free from material error*). Gambaran suatu fenomena ekonomi itu *complete* jika mengandung semua informasi yang perlu untuk *faithful representation* fenomena ekonomi tersebut. Menghilangkan sebagian dari informasi akan menyebabkan gambaran yang salah atau menyesatkan dan membantu penggunaan informasi.

Faithful representation juga mengasumsikan bahwa informasi yang diandalkan itu harus bebas tidak bias. Informasi keuangan tidak boleh mempengaruhi pengambilan keputusan dalam mencapai hasil yang diinginkan. Dalam hal ini netralitas (*neutrality*) sangat berkaitan dengan pengembangan standar akuntansi. Perubahan dalam standar akuntansi dapat berakibat terhadap konsekuensi ekonomi yang salah bagi perusahaan, investor, kreditur dan kelompok yang lain. Pengembangan standar akuntansi diarahkan untuk tujuan masyarakat secara keseluruhan dan tidak diarahkan kepada kepentingan kelompok tertentu. Dewan menghadapi kesulitan dalam menyeimbangkan antara netralitas dan konsekuensi ekonomi. Standar akuntansi baru mungkin menyenangkan kelompok tertentu dan merugikan kelompok yang lain. Ketidakpastian merupakan kenyataan hidup, jika kita mengukur banyak item informasi keuangan di dalam laporan keuangan maka estimasi merupakan hal yang umum. Kita tidak dapat memastikan bahwa semua pengukuran kita itu tanpa ada kesalahan. Namun demikian informasi itu harus bebas dari kesalahan *material* (*free from material error*) supaya berdaya guna.

C. Enhancing Qualitative Characteristics

Ada empat item yang dapat meningkatkan karakteristik kualitatif yaitu *comparability* (termasuk konsistensi), *verifiability*, *timeliness* dan *understandability*. *Comparability* membantu pemakai informasi untuk melihat kesamaan dan perbedaan antara kejadian dan kondisi. Konsistensi sangat dekat dengan *comparability*, konsistensi praktek akuntansi sepanjang waktu memungkinkan bagi kita dapat membandingkan laporan keuangan berbagai periode. Nilai prediksi dan nilai konfirmatori akan dapat ditingkatkan jika pemakai dapat membandingkan kinerja perusahaan sepanjang waktu.

Verifiability adalah consensus diantara perbedaan ukuran. Harga pokok historis sebidang tanah di Neraca umumnya dapat diuji kembali (*verifiability*) karena harga pokok tersebut dapat

ditelusur kembali ke transaksi awalnya saat perolehan. Namun demikian fair value (nilai wajar) dari tanah tersebut sulit untuk diuji (verify). Istilah obyektif sering dikaitkan dengan verifiability. Harga pokok historis tanah adalah obyektif dan mudah diuji kembali, tetapi nilai wajar tanah adalah subyektif yang dipengaruhi oleh pengalaman masa lalu pengukur. Pengukuran yang subyektif sangat sulit diuji kembali yang akhirnya kurang handal (less realible) bagi pemakai laporan keuangan.

Timeliness (tepat waktu) juga penting untuk informasi yang berdaya guna untuk pengambilan keputusan (decision useful). Informasi tepat waktu jika tersedia kepada pemakai cukup awal yang memungkinkan mereka untuk proses pengambilan keputusan. Kebutuhan informasi tepat waktu memerlukan perusahaan menyediakan informasi kepada pemakai eksternal secara periodic.

Understandability (dapat dipahami) berarti pemakai harus paham bahwa informasi itu masih dalam konteks pengambilan keputusan yang diambil. Understandability adalah user-specific quality karena pemakai akan beda dalam kemampuan memahami informasi. Tujuan pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi yang komprehensif kepada mereka yang mempunyai pemahaman yang layak terhadap aktivitas bisnis.

D. Constraint of Qualitative Characteristics

Cost effectiveness (efektivitas biaya) menjadi halangan dalam memilih akuntansi. Sangatlah penting bahwa manfaat memperoleh informasi keuangan dengan karakteristik kualitas yang tinggi harus lebih besar dari biaya penyediaan informasi dengan kakarakteritik kualitas tersebut atau harus dilihat dari benefit-cost ratio. Hambatan lain adalah masalah materilitas. Informasi yang materil jika memiliki dampak pengambilan keputusan bagi pemakai.

Proyek bersama antara FASB dan IASB tentang kerangka konseptual laporan keuangan baru merampungkan tahap A yaitu The Objective of General Purpose Financial Reporting dan Qualitative Characteristics of Useful Financial Information. Disamping itu juga telah menggarap tahap B,C dan D yaitu dalam tahun 2011 telah menerbitkan discussion paper tahap B tentang the definitions of the elements of financial statement, recognition dan derecognition. Discussion paper tahap C tentang Measurement concept dan exposure draft tahap D tentang Concept of a reporting

entity. Malangnya sejak tahun 2010 projek bersama antara FASB dan IASB dihentikan dan sejak tahun 2012 IASB mengembangkan sendiri kerangka konseptualnya.

E. Elemen Laporan Keuangan Menurut IFRS

Menurut IFRS elemen secara langsung dikaitkan dengan pengukuran Laporan Posisi Keuangan perusahaan yang meliputi:

F. Aktiva (Assets)

Aktiva adalah sumberdaya yang dikendalikan oleh entitas sebagai hasil dari peristiwa masa lalu dan dimana manfaat ekonomi di masa datang diharapkan mengalir ke entitas tersebut.

G. Hutang (Liabilities)

Hutang adalah kewajiban entitas yang timbul dari peristiwa di masa lalu, penyelesaiannya diharapkan terjadi dengan aliran keluar sumber daya entitas yang mempunyai manfaat ekonomi.

H. Ekuitas (Equaty)

Ekuitas adalah hak sisa (nominal residual interest) atas aktiva suatu entitas setelah dikurang semua hutang dalam nilai nominal.

Sedangkan menurut IFRS kinerja keuangan suatu entitas disajikan dalam Laporan Laba Komprehensif (Statement of Comprehensive Income) yang terdiri dari Laporan Laba/Rugi dan Laporan Laba Komprehensif yang lain. Laporan kinerja keuangan meliputi elemen-elemen sebagai berikut:

I. Pendapatan (Revenues)

Pendapatan adalah kenaikan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk aliran masuk atau kenaikan aktiva, atau penurunan hutang yang disebabkan oleh kenaikan dalam ekuitas. Namun demikian tidak termasuk kontribusi yang dilakukan oleh pemilik, partner atau pemegang saham.

J. Biaya (Expenses)

Biaya adalah penurunan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk aliran keluar, atau deplesi dari aktiva atau timbulnya hutang yang disebabkan oleh penurunan ekuitas. Namun demikian bukan distribusi kepada pemilik atau pemegang saham.

Sedangkan yang diakui dalam Laporan Laba Komprehensif lainnya terbatas seperti berikut ini:

- a. Pengukuran kembali manfaat aktiva atau hutang seperti yang didefinisikan dalam standar IAS 19.
- b. Kenaikan atau penurunan didalam nilai wajar aktiva keuangan yang dikelompokkan sebagai tersedia untuk dijual (*available for sale*) dengan pengecualian impairment losses seperti yang didefinisikan dalam standar IAS 39.
- c. Kenaikan atau penurunan sebagai akibat adanya revaluasi (penilaian kembali) aktiva tetap atau aktiva tak berwujud.
- d. Perbedaan nilai tukar hasil translasi operasi anak perusahaan di luar negeri yang menggunakan satuan mata uang yang berbeda sesuai dengan standar IAS 21.
- e. Bagian dari gain atau loss dari instrument hedging dalam aliran kas hedge

K. Pengakuan Elemen Laporan Keuangan

IFRS menyatakan bahwa item didalam laporan keuangan dapat diakui jika:

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang akan mengalir kea atau dari entitas
- b. Sumberdaya tersebut dapat diukur secara handal (*realible*).

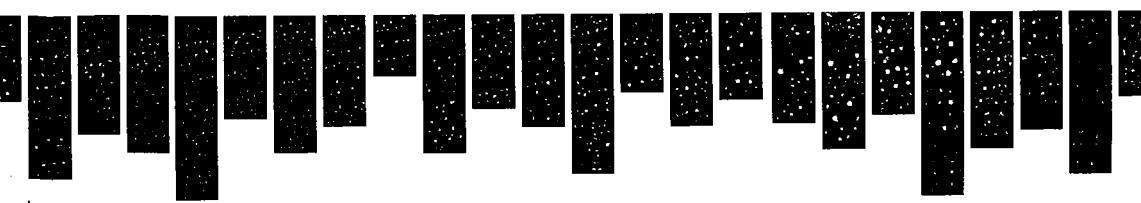
Namun demikian dalam kasus tertentu standar akan menambahkan kondisi tertentu sebelum item tersebut mungkin dapat diakui atau dilarang diakui.. Sebagai misal pengakuan terhadap merek dagang yang dikembangkan internal, daftar pelanggan ,publishing titles dan item lainnya yang mempunyai substansi yang sama dilarang oleh IAS 38. Biaya *research and development* hanya dapat diakui sebagai aktiva ter berwujud jika memenuhi ketentuan terhold dikelompokkan sebagai "development cost".

Referensi

- Agrawal, S., 1987, "A Conceptual Framework for Accounting: The American Models", Chartered Accountant in Australia, (Juni).
- AICPA, 1934, Audits of Corporate Accounts, New York: AICPA, in J. Godfrey, et.al, 1994, Accounting Theory, Sydney: John Wiley and Sons.
- APB, 1970, Statement No. 4., "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises"
- Belkaoui, A.R., 1993, Accounting Theory, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Bromwich, M., 1980, "The Possibility of Partial Accounting Standard", Accounting Review, (April) pp. 288-300
- Buckley, J., 1980, "Policy Models in Accounting: A Critical Commentary", Accounting, Organisation, and Society, Vol. 5. No. 1.
- Burchell, S., et.al, 1980, "The Roles of Accounting in Organisations and Society", Accounting, Organisarion, and Society, Vol. 5, No. 1.
- Chambers, R., 1964, "Convention, Doctrines, and Common Sense", Accountant's Journal, (Februari)
- Demski, J., 1973, "The general Impossibility of Normative Accounting Standard", Accounting Review, (Oktober), pp. 718-723.
- Dopuch, N., and S. Sunder, 1980, "FASB's Statement on Objectives and Elements of Financial Accounting", Accounting Review, (January)
- FASB, 1978, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", Stamford, Connecticut

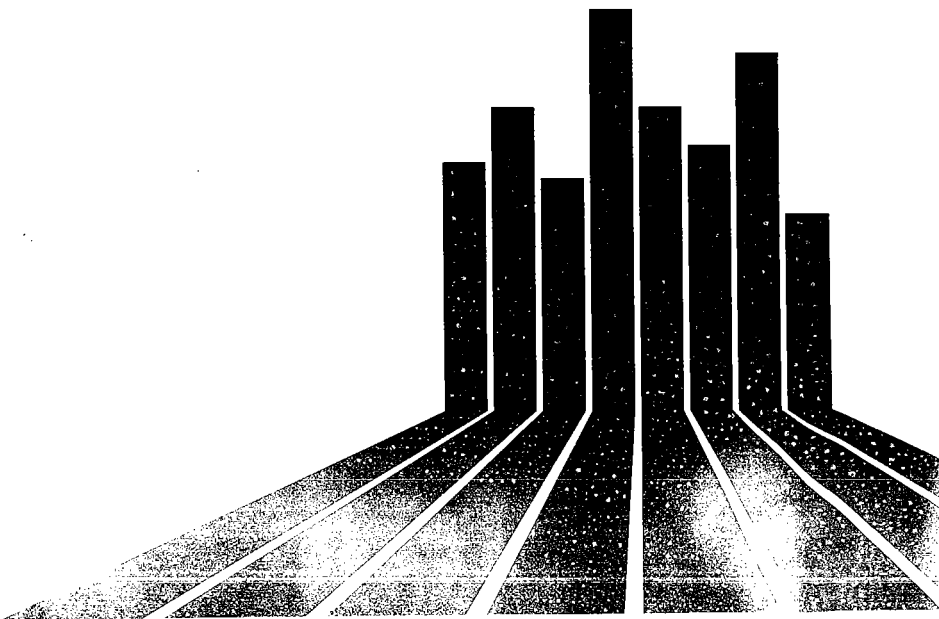
-
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness organizations", Stamford, Connecticut
- FASB, 1984, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, "Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1985, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, "Elements of Financial Statements: A Replecement of FASB Concepts Statement No. 3", Stamford, Connecticut
- Gellein, O., 1980, "The Conceptual Framework: Needs And Uses", FASB Viewpoint, (19 August)
- Gerborth, D., 1973, "Research, Intuition and politics in Accounting Inquiry", Accounting Review (July)
- Gerborth, D., 1987, "The Conceptual Framework: Not Definition, But Professional Value", Accounting Horizon, (September)
- Godfrey, J., et.al., 1994, Accounting Theory, Sydney: John Wiley and Sons
- Greenwood, E., 1978, "Atributes of a Profession", in S.E. Loeb, Ethics in the Accounting Profession, New York: John Wiley and Sons.
- Hines, R., 1987, "Why Won't The FASB Conceptual Framework Work?", Paper presented at The AAANZ Conference, (August)
- Hines, R., 1988, "Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality", Accounting, Organisation and Society, Vol. 13, No. 3, pp. 251-261.
- Hines, R., 1989, "Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession", Accounting, Auditing, and Accountability Journal, Vol. 2, No. 2.
- Horngren, C.T., 1981, "Uses and Limitations of Conceptual Framework", Journal of Accountancy, (April).
- IAI, 1994, Standar Akuntansi Keuangan, Buku Satu, "Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian laporan Keuangan", (Oktober).
- IASB. 2013. Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting . IFRS Foundation Publication Department.

-
- Ijiri, Y., 1975, "Theory of Accounting Management", Studies in Accounting Research No. 10, Florida: AAA.
- Kirk, D., 1981, "Concepts, Consensus, Compromise and Consequence: Their Roles in Standard Setting", Journal of Accountancy (April)
- Miller, P., 1985, "The Conceptual Framework: Myths and Realities", Journal of Accountancy (Maret)
- Pacter, P.A, 1983, "The Conceptual Framework: Make no Mistique About It", Journal of Accountancy, (Juli)
- Popper, K., 1966, The Open Society and Its Enemies, New Jersey: Princenton University Press.
- Spiceland, J D, Sepe, JF dan Nelson, MW. 2011. Intermediate Accounting . 6th Ed. McGraw-Hill
- Solomon, D., 1978, "The Politization of Accounting", Journal of Accountancy, (November)
- Solomon, D., 1983, "The Political Implication of Accounting and Accounting Standard Setting", Accounting And Business Research, (Spring)
- Solomon, D., 1986, "The FASB's Conceptual Framework: An Evaluation", Journal of Accountancy, (Juli)
- Stamp, E., 1981, "Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics?", Abacus, Vol. 17, No. 1.
- Storey, R., 1964, The Search for Accounting Principles, New York: AICPA
- Tinker, T., 1988, "Panglossian Accounting Theory: The Science of Apologising in Style", Accounting, Organisation, and Society, Vol. 13, No. 2 , pp. 165-189
- Watts, R., and J. Zimmerman, 1986, Positive Accounting Theory, Englewood Cliff, New Jersey: Prentice Hall



Bab 7

Standar Akuntansi



Bab 7

Standar Akuntansi

Standar akuntansi tidak lagi dipandang sebagai sesuatu yang berkaitan dengan akuntan. Di beberapa negara, meskipun badan akuntansi profesional umumnya memiliki inisiatif dalam proses penentuan standar, pihak non akuntan pun mulai banyak yang terlibat dalam kegiatan tersebut. Tweedie (1985) mengungkapkan bahwa standar akuntansi dihasilkan dari interaksi antara lima faktor utama yaitu: peristiwa ekonomi, kepentingan pribadi (*self-interest*), penyebaran ide-ide, perjalanan sejarah, dan pengaruh internasional. Sementara itu, Nobes dan Parker (1988) mengatakan bahwa faktor budaya, sosial dan politik merupakan faktor dominan yang mempengaruhi regulasi akuntansi di berbagai negara. Dengan demikian, jelas bahwa penentuan standar akuntansi tidak hanya menyangkut masalah teknis. Isu yang muncul seringkali rumit dan hanya dapat dipecahkan di arena politik melalui interaksi antara kelompok yang memiliki kepentingan berbeda. Pada bagian ini akan dibahas proses penentuan standar akuntansi dan isu yang berkaitan dengan proses tersebut.

1. PRINSIP AKUNTANSI BERTERIMA UMUM (GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES)

Dalam praktik bisnis sering dijumpai bahwa laporan keuangan harus disusun dan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (*generally accepted accounting principles* atau sering disingkat dengan GAAP). Prinsip tersebut pada dasarnya akan menentukan kualitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Meskipun GAAP sering disinggung dalam praktik akuntansi, namun istilah "*generally accepted accounting principles*" belum didefinisikan secara jelas.

Ketidajelasan dari definisi tersebut dapat dilihat dari berbagai pendapat. Misalnya, Grady (1965) menunjukkan bahwa berbagai metode akuntansi banyak digunakan pada laporan keuangan yang dipublikasikan. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan bebas menggunakan metode akuntansi selama metode tersebut diterima dalam praktik bisnis. Namun demikian, melihat substansi dari perdebatan yang selama ini muncul, GAAP mungkin dapat didefinisikan sebagai sekumpulan konsep, standar, prosedur, metode, konvensi, kebiasaan dan praktik yang dipilih dan dianggap dapat diterima secara umum sehingga dijadikan pedoman umum dalam menyusun, menyajikan dan menginterpretasikan laporan keuangan dalam lingkungan tertentu.

Prinsip-prinsip tersebut merupakan suatu pedoman bagi profesi akuntansi dalam memilih teknik akuntansi dan menyajikan laporan keuangan sedemikian rupa, sehingga dipandang sebagai praktik akuntansi yang baik. Konvensi, aturan dan prosedur-prosedur yang memiliki status khusus, dimasukkan dalam GAAP karena unsur tersebut memiliki dukungan otoritas yang kuat (*substantial authoritative support*). Hal ini dapat dilihat dari pernyataan APB sebagai berikut (Grady, 1965, footnote untuk paragraf 137):

Dalam berbagai hal, GAAP mengandung suatu konsensus, yang mana prinsip-prinsip tersebut tergantung pada pernyataan seperti penerimaan umum (*general acceptance*) dan dukungan otoritas yang kuat (*substantial authoritative support*) yang tidak didefinisikan secara jelas

Salah satu cara yang dapat digunakan untuk mendefinisikan istilah "penerimaan umum" adalah dengan menggambarkan kondisi-kondisi yang melandasi metode akuntansi keuangan sehingga dapat diterima secara umum. Skinner (1972) menyatakan bahwa metode akuntansi harus memenuhi kondisi berikut ini:

-
1. Metode tersebut dapat diterapkan pada berbagai kasus sesuai dengan kondisi lingkungan.
 2. Metode tersebut mendapat dukungan, dalam bentuk pengumuman (*pronouncement*), dari komunitas akuntansi profesional atau badan otoritatif lainnya, semacam komisi pasar modal di Amerika Serikat (*the Securities dan Exchange Commission*).
 3. Metode tersebut mendapat dukungan dari berbagai pemikir dan akademisi dibidang akuntansi, dalam bentuk tertulis.

Sejarah perkembangan akuntansi menunjukkan bahwa berbagai literatur yang berkaitan dengan GAAP makin berkembang. Hal ini dapat dilihat dari berbagai pernyataan, opini dan pengumuman resmi yang dikeluarkan oleh badan berwenang. Misalnya, FASB mengeluarkan *Statement of Financial Accounting Standards* dan interpretasinya. Selain itu, terdapat juga opini APB dan buletin penelitian akuntansi yang dikeluarkan AICPA. Sumber lain dari GAAP adalah:

1. Pedoman akuntansi dan audit industri serta interpretasi akuntansi yang dikeluarkan AICPA.
2. Publikasi FASB lainnya seperti buletin teknis, dan pernyataan yang dikeluarkan APB.
3. Publikasi-publikasi komisi pasar modal seperti *Accounting Series Release*.
4. Praktik-Praktik yang diakui seperti yang ditunjukkan dalam publikasi AICPA tahunan yang dinamakan *Accounting Trends and Techniques*.
5. Paper yang membahas isu tertentu yang dikeluarkan AICPA, pernyataan konsep FASB, text book dan artikel lain.

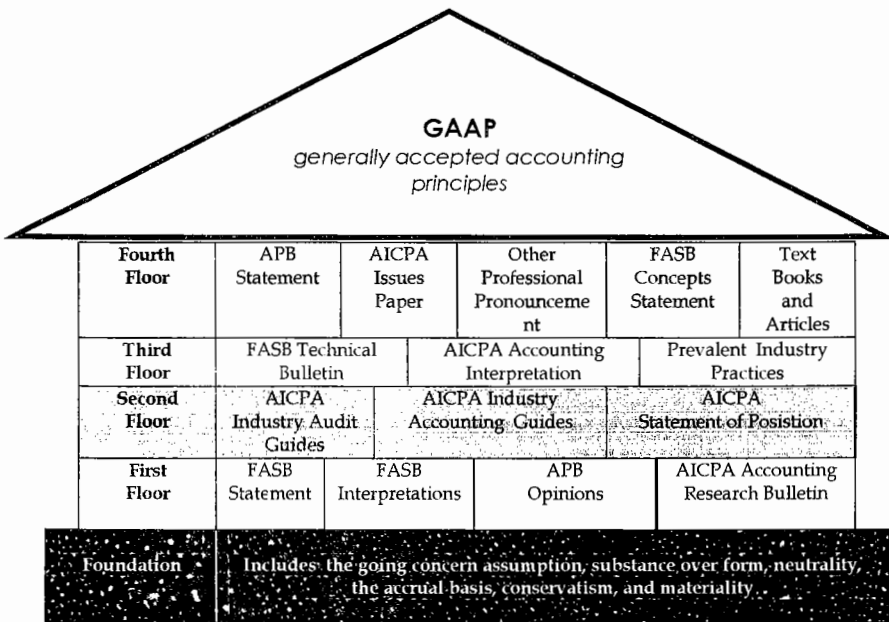
Sumber-sumber GAAP tersebut dapat dipandang sebagai suatu hirarki yang sering dinamakan "The House of GAAP" seperti yang dapat dilihat pada tampilan 7.1. Dari tampilan tersebut dapat dilihat bahwa otoritas dari pedoman akuntansi terletak pada berbagai posisi resmi dari profesi dan komisi pasar modal. Lantai pertama merupakan sumber acuan utama dalam memecahkan berbagai masalah dalam praktik akuntansi. Apabila pada lantai pertama tidak ditemui, maka sumber acuan dapat dicari pada lantai kedua dan seterusnya.

Meskipun unsur-unsur tersebut dapat dikategorikan sebagai bagian dari GAAP, istilah "penerimaan umum" kemungkinan dapat menimbulkan sesuatu yang membingungkan, khususnya pada situasi

baru atau bila suatu standar dipandang sebagai suatu kewajiban (*mandatory*). Skinner (1981) menyatakan:

Dalam situasi yang baru, tidak ada prinsip akuntansi berterima umum. Jika entitas yang berbeda mengadopsi kebijakan (*policy*) yang berbeda, tidak ada mekanisme untuk menentukan bahwa sesuatu dapat diterima secara umum (dalam praktik kemungkinan terjadi bahwa semua akan dipandang sebagai sesuatu yang diterima secara umum). Pada sisi lain, suatu rekomendasi yang dikeluarkan Badan Pembuat standar secara otomatis dipandang dapat diterima umum sebagai pengecualian praktik lain, tidak peduli rekomendasi tersebut tidak populer dalam praktik (p. 3-4)

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa selama ini faktor penerimaan umum merupakan acuan utama yang selama ini digunakan dalam menentukan isi/komponen dari GAAP.



Sumber: S. Rubin, "The House of GAAP", *Journal of Accountancy*, (Juni 1984), hal. 123

2. STANDAR AKUNTANSI

A. Pengertian

Standar akuntansi mungkin dapat dikatakan sebagai pedoman umum penyusunan laporan keuangan yang merupakan pernyataan resmi tentang masalah akuntansi tertentu, yang dikeluarkan oleh badan yang berwenang dan berlaku dalam lingkungan tertentu. Standar akuntansi biasanya berisi tentang definisi, pengukuran/penilaian, pengakuan dan pengungkapan elemen laporan keuangan. Oleh karena standar akuntansi merupakan pernyataan resmi yang dikeluarkan badan yang berwenang, maka standar akuntansi adalah bagian dari prinsip akuntansi berterima umum. Standar akuntansi memberikan aturan-aturan umum yang bersifat praktis untuk membantu pekerjaan akuntan.

Secara umum dapat dipahami bahwa standar akuntansi selama ini mendominasi pekerjaan akuntan. Standar tersebut akan terus berubah, dihapus, atau ditambah. Standar akuntansi diharapkan dapat diterima secara umum sebagai aturan-aturan perusahaan dan didukung oleh adanya sanksi bagi mereka yang tidak mematuhi. Standar akuntansi biasanya terdiri dari tiga bagian (Baxter, 1979):

1. deskripsi tentang masalah yang dihadapi
2. diskusi logis (kemungkinan menghasilkan teori mendasar) atau cara-cara memecahkan masalah
3. dalam kaitannya dengan keputusan/teori, diajukan suatu solusi.

Dalam kaitannya dengan subyek standar, Edey (1977) membagi standar ke dalam empat tipe utama:

1. Tipe 1 menyatakan bahwa akuntan harus memberitahukan kepada pemakai tentang apa yang mereka kerjakan dengan cara mengungkapkan metode dan asumsi (kebijakan akuntansi) yang dianut.
2. Tipe 2 membantu pencapaian beberapa keseragaman penyajian tentang pernyataan akuntansi tertentu.
3. Tipe 3 menghendaki pengungkapan hal-hal khusus yang mempengaruhi pertimbangan (*judgement*) pemakai
4. Tipe 4 menghendaki keputusan implisit/eksplisit yang harus dibuat tentang penilaian aktiva dan penentuan laba yang disetujui.

B. Arti Penting Standar Akuntansi

Ada beberapa alasan yang menyebabkan penentuan standar memiliki peranan penting dalam penyajian laporan keuangan. Alasan tersebut adalah:

1. Memberi informasi akuntansi kepada pemakai tentang posisi keuangan, hasil usaha, dan hal-hal yang berkaitan dengan perusahaan. Informasi tersebut diasumsikan jelas, konsisten, dapat dipercaya (andal), dan dapat dibandingkan.
2. Memberi pedoman dan aturan bagi akuntan publik untuk melaksanakan kegiatan audit dan menguji validitas laporan keuangan.
3. Memberi data dasar bagi pemerintah tentang berbagai variabel yang dipandang penting dalam mendukung pengenaan pajak, pembuatan regulasi, perencanaan ekonomi dan peningkatan efisiensi dan tujuan sosial lainnya (Edey, 1977)
4. Menghasilkan prinsip-prinsip dan teori bagi mereka yang tertarik dengan disiplin akuntansi.

Jadi intinya, standar akuntansi diharapkan menjadi pedoman bagi penyusun laporan keuangan (manajer), pemakai laporan keuangan dan auditor dalam memahami dan memverifikasi informasi yang tersaji dalam laporan keuangan. Dengan menggunakan standar akuntansi yang sama, diharapkan berbagai pihak yang berkepentingan tersebut dapat memahami laporan keuangan dari sudut pandang yang sama sehingga tujuan pelaporan keuangan dapat dicapai. Pemakai laporan keuangan, dapat dikelompokkan sebagai berikut:

Pemakai Langsung:

1. Pemilik perusahaan
2. Kreditor dan suplier
3. Manajemen
4. Kantor Perpajakan
5. Karyawan perusahaan
6. Pelanggan

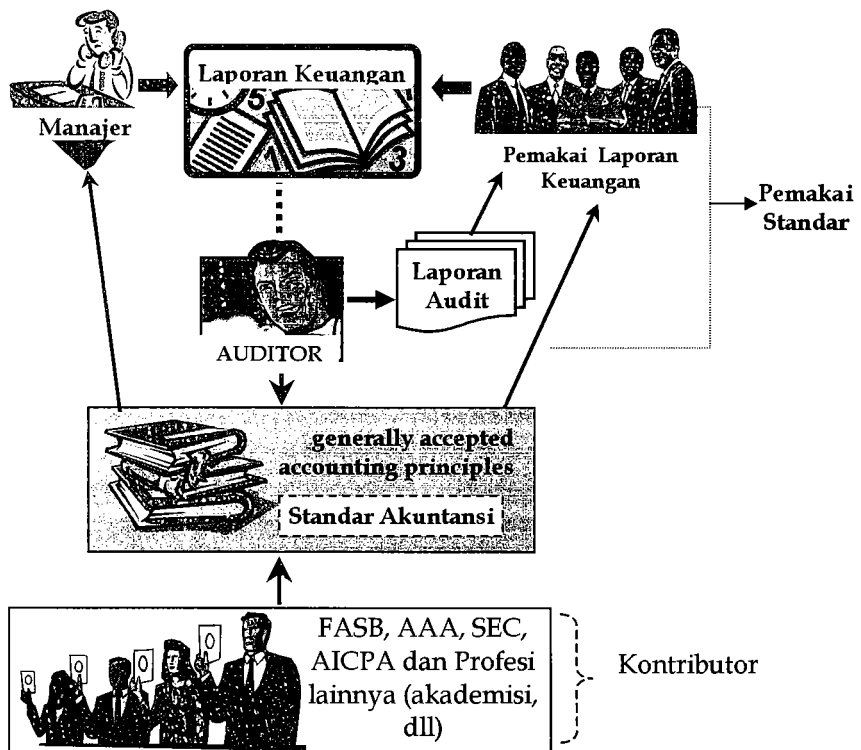
Pemakai Tidak Langsung:

1. Analis dan konsultan keuangan
2. Pasar modal
3. Pengacara

4. Badan Pembuat Peraturan/Undang-Undang
5. Agen Pelaporan
6. Asosiasi Perdagangan
7. Serikat Pekerja
8. Pesaing
9. Masyarakat Umum
10. Departemen pemerintah

Hubungan antara standar akuntansi dan pemakai laporan keuangan, dapat dilihat pada tampilan 7.2.

Tampilan 7.2
Hubungan antara standar akuntansi dengan pemakai laporan keuangan



Tampilan 7.3
Tahapan Perumusan Standard Akuntansi

LANGKAH	KETERANGAN
ISSUES IDENTIFICATION	<ol style="list-style-type: none"> 1. FASB Cenderung Reactive bukan proactive 2. Isu muncul dari sumber sebagai berikut: <ol style="list-style-type: none"> a. <i>Financial Accounting Standard Advisory Committee (FASAC)</i>, yg berupa hasil survey dan meeting dengan FASB minimum 4 kali setahun b. <i>Emerging Issues Task Force (EITF)</i> <ul style="list-style-type: none"> • Didirikan tahun 1984 dengan tugas monitoring isu agar tidak meluas dalam praktik • Isu dipecahkan melalui konsensus • Jika ada konsensus, maka FASB tidak campur tangan c. Pertemuan Wakil-wakil FASB <ul style="list-style-type: none"> • <i>American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)</i> • <i>AICPA Accounting Standard Executive Committee (AcSEC)</i> • <i>Financial Executives Institutes (FEI)</i> • <i>Association for Investment Management & Research (AIMR)</i> • <i>American Accounting Association (AAA)</i> • <i>Robert Morris & Associates (RMA)</i> • <i>Institute of Management Accountants (IMA)</i> • <i>Mortgage Bankers Association (MBA)</i> d. Surat dari berbagai pihak e. Pertanyaan Teknis dari penyusun LK, auditor dan lainnya f. Media massa g. Aktivitas internasional, yang dilakukan dengan cara: Komunikasi dengan "G4 + 1" yaitu: <i>The UK Accounting Standard Board (ASB)</i>, <i>Australian Accounting Research Foundation (AARF)</i>, <i>Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)</i> dan <i>International Accounting Standard Committee (IASC)</i>.
AGENDA DECISION	<p>Staf menyiapkan "<i>Agenda Decision Package</i>" sebagai bahan diskusi dengan mempertimbangkan faktor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arti penting isu (perlu dipecahkan segera?) • Alternatif pemecahan (<i>relevance, reliability, comparability</i>) • Kelayakan teknis (ada proyek lain yang lebih penting?) • Konsekuensi praktis (dapat diterima umum?)
DEVELOPMENT OF AGENDA PROJECT	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pembuatan "<i>Memorandum Diskusi</i>" oleh staf (implikasi konseptual dan praktik dari setiap alternatif pemecahan & memberi rekomendasi) 2. Sumber Informasi untuk <i>Memorandum Diskusi</i>: <ul style="list-style-type: none"> • Pernyataan resmi standar akuntansi • Praktik berjalan & Isu terkait lainnya • Literature yang relevan <ul style="list-style-type: none"> ← Isu konseptual yang mendasari, terutama tentang Pengakuan (<i>Recognition</i>) dan <p><i>Disclosure</i>:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) mengungkapkan elemen yang diakui dan memberikan dasar pengukuran yang relevan b) mengungkapkan elemen yang tidak diakui c) mengungkapkan informasi bagi investor dan kreditor utk menaksir risiko dan potensi elemen yang diakui & tidak diakui d) memberi informasi penting lainnya

PRACTICAL CONSIDERAT ION	<ol style="list-style-type: none"> 1. Secara terus menerus mengantisipasi penerapan standar 2. Masukan diperoleh melalui komentar lewat surat atau hasil <i>public hearing</i> 3. Dilakukan <i>field test</i>
POST- ISSUANCE EFFORT	<ol style="list-style-type: none"> 1. Monitoring terhadap konsekuensi dari standar (dapat diterima dan dipahami?) Caranya: <ol style="list-style-type: none"> a) Menganalisis dan mengevaluasi kemungkinan adanya masalah teknis ☺ keluarkan <i>Special Report</i> b) Menerima laporan formal/informal mengenai perlunya mempertimbangkan kembali hal-hal tertentu dalam standar c) Kegiatan yg dilakukan EITF d) Lakukan studi empiris utk melihat bagaimana entitas menerapkan standar

Sumber: Reither (1997) hal. 91 - 104

3. PENDEKATAN DALAM PENENTUAN STANDAR

Isu tentang pendekatan yang harus dianut dalam penentuan standar telah menjadi fokus penelitian dan perdebatan. Kebutuhan terhadap standar akuntansi itu sendiri sebenarnya merupakan sesuatu yang bersifat kontroversial. Misalnya, beberapa peneliti berpendapat bahwa dalam mekanisme pasar, telah terdapat media yang efisien dalam menyediakan informasi keuangan yang diperlukan pemakai. Akibatnya, standar akuntansi tidak diperlukan lagi guna memperbaiki kualitas informasi dalam proses pengambilan keputusan.

Pendukung pendapat tersebut menggunakan pendekatan "*Agency Theory*". Atas dasar teori ini pendukung pendapat tersebut mempermasalahkan kondisi mengapa diperlukan insentif untuk melaporkan informasi yang dapat dipercaya dan bersifat "*voluntary*" bagi pemilik. Untuk memecahkan konflik antara pemakai dengan manajer, maka laporan keuangan dapat digunakan untuk memonitor kontrak pekerjaan, menilai dan menghargai manajer. Lebih lanjut, perusahaan memiliki insentif untuk melaporkan secara suka rela di pasar modal karena mereka bersaing dalam sumber daya dengan perusahaan lain pada pasar yang kompetitif. Kegagalan untuk melaporkan dapat diinterpretasikan sebagai "berita buruk" bagi perusahaan.

Pendapat lain mengatakan bahwa mekanisme pasar gagal menyediakan informasi yang diperlukan oleh pemakai laporan keuangan terutama informasi yang seimbang/adil (*equitable*) dan efisien. Akibatnya, standar akuntansi diperlukan untuk mengatur jenis informasi yang perlu disajikan dalam laporan keuangan (Rahman, Perera, and Tower, 1992).

Pendukung regulasi menggunakan argumen kepentingan publik (*public interest*). Pada dasarnya, kegagalan pasar atau kebutuhan untuk mencapai tujuan sosial, akan memaksa dilakukannya regulasi akuntansi. Kegagalan pasar dapat terjadi karena faktor berikut ini:

1. Keengganan perusahaan untuk mengungkapkan informasi karena perusahaan tersebut merupakan suplier yang memonopoli informasi
2. Adanya kesalahan/kecurangan yang disengaja (*fraud*)
3. Informasi akuntansi tidak dihasilkan dengan jumlah yang cukup sebagai barang milik publik.

Adanya kegagalan pasar tersebut pada akhirnya menimbulkan asimetri informasi, dimana ada pihak yang banyak memiliki informasi, sementara pihak lain tidak memiliki informasi tertentu

Kebutuhan untuk mencapai tujuan sosial juga mendukung perlunya regulasi akuntansi. Tujuan tersebut mencakup kewajaran pelaporan, simetri informasi dan perlindungan terhadap investor.

Sementara perdebatan mengenai manfaat dan keterbatasan regulasi terus berlangsung, penentuan standar merupakan kenyataan dalam lingkungan akuntansi yang tidak dapat dihindari. Kebaikan dan kelemahan berbagai bentuk penentuan standar, baik pendekatan pasar bebas maupun regulasi, mungkin dapat dipandang sebagai cara untuk memperbaiki proses penentuan standar. Berikut ini dibahas dua pendekatan yang dapat digunakan dalam penentuan standar akuntansi

A. Pendekatan Pasar Bebas

Pendekatan pasar bebas dilandasi asumsi dasar bahwa informasi akuntansi merupakan komoditi ekonomi serupa dengan barang atau jasa yang lain. Atas dasar asumsi tersebut, jumlah informasi akuntansi yang disajikan akan dipengaruhi oleh kekuatan permintaan dan penawaran. Permintaan muncul dari pemakai yang berkepentingan dengan informasi, sedang penawaran dilakukan oleh perusahaan dalam bentuk laporan keuangan. Melalui interaksi antara kekuatan pasar tersebut, akan dicapai suatu keseimbangan (*equilibrium*) dimana jumlah informasi yang optimal diungkapkan pada harga yang optimal. Pada saat informasi tertentu diminta, pasar akan menghasilkan informasi tersebut apabila harga yang ditawarkan tepat.

Konsekuensinya, pasar dipandang sebagai mekanisme yang ideal untuk menentukan jenis informasi yang harus diungkapkan dan

kelompok penerima informasi. Dengan demikian standar akuntansi akan menentukan informasi yang dihasilkan dan siapa yang akan menerima informasi tersebut (Kam, 1990: pp. 549 -550).

Pendukung pendapat ini juga berpendapat bahwa standar “*mandatory*” merupakan sesuatu yang tidak diinginkan karena standar tersebut cenderung menghasilkan informasi yang berlebihan, sementara biaya untuk menghasilkan informasi tersebut tidak ditanggung oleh pemakai.

B. Pendekatan Regulasi

Pendukung pendekatan regulasi berpendapat bahwa kegagalan pasar atau *asimetri* informasi, berkaitan dengan penyajian informasi keuangan bagi pihak berkepentingan, dapat menurunkan kepercayaan investor. Masalah ini kemungkinan dapat diatasi melalui regulasi. Penelitian juga menunjukkan bahwa regulasi khususnya melalui standar akuntansi, bermanfaat bagi penyaji, auditor, dan agen regulasi. Hal ini disebabkan regulasi memberikan pedoman yang jelas tentang model pelaporan, verifikasi dan evaluasi tujuan (Rahman, Perera, and Tower, 1992).

Para pendukung regulasi berargumen bahwa kegagalan pasar dapat terjadi karena berbagai faktor. Faktor tersebut antara lain:

- 1) **Pengendalian monopoli terhadap informasi oleh manajemen**
Hipotesis ini menyatakan bahwa akuntan memiliki pengaruh monopoli terhadap data yang disajikan dan digunakan oleh pasar. Akibatnya, pasar tidak dapat membedakan antara pengaruh riil dengan pengaruh akuntansi, dan mungkin akan disesuaikan oleh perubahan-perubahan akuntansi (Ball, 1972: p. 4).
- 2) **Hipotesis Investor Naif**
Hipotesis ini menyatakan bahwa investor yang tidak mengetahui beberapa teknik dan transformasi akuntansi yang kompleks, mungkin akan “dibodohi” oleh pemakaian teknik tertentu yang digunakan perusahaan. Akibatnya mereka tidak mampu menyesuaikan proses pengambilan keputusan sesuai dengan berbagai prosedur akuntansi yang berbeda.

3) **Fiksasi Fungsional (*functional fixation*)¹**

Pada kondisi tertentu, investor mungkin tidak mampu mengubah keputusan mereka dalam merespon perubahan proses akuntansi, sesuai dengan data baru yang ada. Kegagalan tersebut sering dinamakan *functional fixation*.

4) **Angka-angka yang menyesatkan**

Karena akuntansi didasarkan sepenuhnya pada penilaian aktiva dan berbagai prosedur alokasi yang *arbitrer* dan *incurrigible* (tidak dapat diperbaiki), output akuntansi mungkin tidak bermakna dan menyesatkan dalam proses pengambilan keputusan.

5) **Keragaman Prosedur**

Adanya fleksibilitas dalam pemilihan teknik akuntansi dan keinginan manajemen untuk menyajikan gambaran "yang diinginkan", menyebabkan output akuntansi antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain kurang dapat diperbandingkan dan kurang bermanfaat.

6) **Kurangnya Obyektivitas**

Tidak ada kriteria obyektif yang dapat digunakan manajemen dalam memilih teknik akuntansi menyebabkan output akuntansi tidak dapat diperbandingkan (Leftwich, 1980: p. 200).

Atas dasar hal tersebut, pendukung pendekatan regulasi berpendapat bahwa pendekatan pasar tidak efektif sehingga pendekatan regulasi merupakan sarana yang dapat digunakan untuk memperbaiki output akuntansi. Namun demikian, pendapat tentang kegagalan pasar ditentang oleh beberapa pihak. Leftwich (1980: p. 208), misalnya, berpendapat:

Teori kegagalan pasar mengandung kelemahan yang mendasar. Output yang diidentifikasi oleh teori tersebut sebagai sesuatu yang optimal, hanya merupakan sesuatu yang optimal dalam namanya saja. Hal ini hanya didefinisikan secara bebas berdasarkan susunan institusional yang menghasilkan output tersebut. Tidak satupun dari teori tersebut mampu mengidentifikasi level output yang optimum, sesuai dengan teknologi pasar, regulasi dan aturan lain yang ada.

¹ Dalam psikologi, fiksasi fungsional dari perilaku manusia/individu adalah kecenderungan untuk melihat makna tertentu sesuai dengan title/obyeknya dan tidak mampu melihat makna alternatif/pemakai lainnya. Jadi individu hanya menghubungkan nilai tertentu berdasarkan pengalaman masa lalu dan tidak mengakui nilai dari unsur tertentu yang kenyataannya tergantung pada peristiwa tertentu yang berbeda dengan masa lalu.

Oleh karena itu, jika kegagalan pasar tidak sesuai dengan rencana/ketentuan institusional yang dapat dicapai, maka teori tersebut tidak menghasilkan implikasi kebijakan. Tidak logis untuk menyalahkan output aktual dari pasar yang ada (atau agen pemerintah) hanya karena kuantitas/kualitas dari output tersebut berbeda dengan norma yang tidak dapat dicapai, yang secara salah digambarkan sebagai sesuatu yang optimal

Atas dasar berbagai faktor tersebut, terlihat bahwa mekanisme pasar cenderung gagal dalam menyajikan informasi yang lengkap sehingga menimbulkan munculnya asimetri informasi. Oleh karena itu, beberapa pihak mendukung perlunya regulasi dalam akuntansi.

4. TEORI REGULASI

Atas dasar kelemahan yang melekat pada pendekatan pasar bebas (teori agensi), perhatian dalam penentuan standar akuntansi diarahkan pada alternatif yang lain. Adanya berbagai krisis dalam penentuan standar mendorong munculnya kebijakan regulasi akuntansi. Oleh karena permintaan terhadap kebijakan atau standar semacam itu didorong oleh krisis yang muncul, pihak penentu standar akuntansi menanggapi dengan cara menyediakan kebijakan tersebut. Hubungan antara permintaan dan penawaran tersebut mengarah pada terciptanya suatu keseimbangan. Dalam proses regulasi yang dinamis, terdapat proses penyesuaian yang berlangsung terus menerus terhadap kebijakan atau standar sesuai dengan perubahan permintaan dan penawaran.

A. Bentuk Teori Regulasi

Belkaoui (1985, p. 48) mengatakan bahwa regulasi umumnya diasumsikan untuk dirancang dan dioperasikan demi kepentingan industri yang ada. Menurut Stiglar (1971) dan Posner (1974), ada dua katagori teori regulasi dalam industri tersebut, yaitu teori kepentingan publik (*public-interest theories*) dan teori kepentingan kelompok (*interest group atau capture theories*).

Teori kepentingan publik berpandangan bahwa regulasi diperlukan sebagai tanggapan atas permintaan publik terhadap perbaikan praktik pasar yang tidak efisien dan tidak adil. Teori tersebut pada dasarnya dibentuk untuk melindungi dan memberi manfaat kepada publik. Sebaliknya, menurut teori kepentingan kelompok, regulasi disediakan sebagai tanggapan atas permintaan kelompok tertentu untuk memaksimalkan kemakmuran mereka.

Teori ini memiliki dua versi yaitu **teori elit politik** (*political-ruling elite theory of regulation*) yang diajukan oleh Posne (1974) dan **teori ekonomi regulasi** (*the economic theory of regulation*) yang diajukan Peltman (1976). Versi pertama menggunakan kekuatan politik untuk mendapatkan kendali terhadap regulasi. Sementara versi kedua didasarkan pada kekuatan ekonomi.

Meskipun teori regulasi banyak dibicarakan, teori tersebut masih dalam tahap pengembangan. Masalah mendasar tentang mengapa perlu melakukan regulasi, apakah regulasi efisien dan apakah regulasi memang betul-betul diinginkan merupakan isu yang masih diperdebatkan. Isi regulasi untuk kompetisi makin memainkan peranan yang penting pada saat sekarang ini. Isu lain yang relevan adalah: Apa yang dimaksud dengan alokasi sumber ekonomi yang efisien? Bagaimana alokasi tersebut dikaitkan dengan distribusi pendapatan? apakah yang dimaksud dengan pasar (*market*)? Apakah yang dimaksud dengan kepentingan publik? Pemecahan terhadap isu tersebut akan memberikan kontribusi yang besar dalam mengembangkan teori regulasi.

B. Siapa Yang Harus Mengatur?

Pertanyaan tentang siapa yang harus menentukan standar akuntansi menjadi topik diskusi di berbagai negara. Beberapa pendapat tentang siapa yang mengatur/menentukan standar akuntansi dapat dilihat pada bagian berikut ini:

Argumen yang mendukung Regulasi Sektor swasta :

1. Regulasi sektor swasta berkaitan erat dengan profesi akuntansi. Kondisi ini secara otomatis akan mendorong keterlibatan pihak-pihak yang memiliki pengetahuan dan pengalaman luas dalam proses penentuan standar.
2. Suatu badan yang dibentuk oleh sektor swasta memiliki "prestis/kebanggaan" tersendiri dan dapat diterima oleh masyarakat bisnis. Jika badan tersebut dibentuk oleh pemerintah, ada kecenderungan akan mendapat tekanan dari pemerintah untuk mencapai tujuan sosial ekonomi pemerintah.
3. Oleh karena badan pemerintah beranggotakan birokrat, ada kecenderungan efektifitas persyaratan pengungkapan tambahan menjadi tidak sensitif. Biaya untuk memenuhi regulasi pemerintah cenderung lebih tinggi dari pada regulasi swasta.

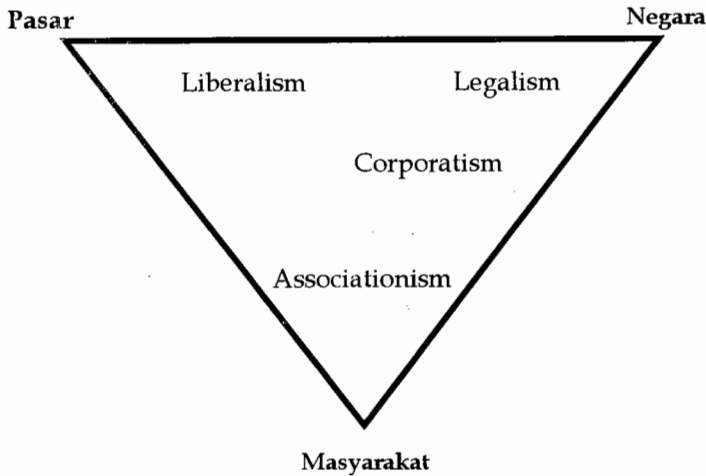
-
4. Ada kecenderungan bahwa pihak pemerintah yang terlibat dalam badan tersebut bertindak untuk melindungi kepentingan publik atau melakukan tindakan yang merugikan profesi akuntansi.
 5. Proses legislatif dan otoritas pemerintah mudah dipengaruhi oleh lobi dan tekanan politik dari pihak tertentu.
 6. Standar yang dihasilkan pemerintah kemungkinan saling tumpang tindih, dan dapat menimbulkan *judgment* yang beragam dari para pemakainya.

Argumen Yang mendukung Regulasi sektor publik:

1. Badan regulasi sektor publik memiliki legitimasi dan kekuatan yang lebih kuat dalam hal pemaksaan standar
2. Badan pemerintah cenderung susah untuk dipengaruhi oleh manajemen perusahaan dan kantor akuntan publik besar sehingga dapat bekerja untuk menghasilkan pengungkapan yang lebih baik bagi konsumen.
3. Badan pemerintah dapat menjadi *katalisator* bagi perubahan
4. Regulasi sektor publik muncul karena adanya motivasi untuk melindungi kepentingan publik. Regulasi tersebut memberikan mekanisme untuk mengatasi kemungkinan munculnya bias dari penyaji dan keterbatasan ekonomi investor yang membutuhkan informasi yang cukup.
5. Sektor swasta harus selalu diawasi dan dikendalikan karena tujuannya seringkali bertentangan dengan kepentingan publik
6. Standar akuntansi memiliki pengaruh hukum dan melibatkan konflik kepentingan dari berbagai pihak, sehingga harus ditetapkan sesuai dengan aturan dan prosedur umum. Hal ini kelihatannya sulit untuk dilakukan oleh pihak swasta.

Atas dasar argumen yang saling bertentangan tersebut, Willmott, Puxty, Cooper dan Lowe (1987) mengajukan model regulasi yang berbeda. Mereka mengidentifikasi tiga kasus yang ideal: regulasi melalui pasar, pemerintah dan masyarakat. Atas dasar tiga pihak tersebut, empat model regulasi diajukan yaitu *Liberalism, legalism, Corporatism dan Associationism*. (lihat tampilan 7.4)

Tampilan 7.4
Model Regulasi Akuntansi



Seperti yang terlihat pada tampilan 7.4, pasar dan negara memiliki pengaruh yang dominan. Misalnya pada model *liberalism*, regulasi dilakukan sepenuhnya oleh kekuatan pasar. Pada model *legalism*, regulasi didasarkan pada pendekatan pemerintah (negara). *Associationism* dan *corporatism* terletak diantara ketiga pendekatan (masyarakat, negara dan pasar). Praktik *legalism* dan *associationism* dapat ditemui dalam penyusunan standar akuntansi di Amerika, Australia, Kanada, dan Indonesia. Sementara New Zealand dapat dipandang sebagai *Associationism*.

5. "OVERLOAD" STANDAR AKUNTANSI

Standar akuntansi pada dasarnya merupakan standar yang mengatur penyajian informasi, pengukuran transaksi dalam laporan keuangan dan pengungkapan laporan keuangan. Perkembangan dunia usaha sangat berpengaruh terhadap perkembangan standar akuntansi. Semakin kompleks kegiatan usaha menjadikan standar akuntansi yang dikeluarkan menjadi lebih kompleks, yang mencerminkan kompleksitas transaksi dan peristiwa yang berkaitan dengan akuntansi. Akibatnya timbul keluhan bahwa standar akuntansi mendorong bertambahnya beban dalam penyajian laporan keuangan, terutama bagi perusahaan kecil. Kondisi inilah yang mendorong munculnya *overload* standar akuntansi.. Kondisi yang mencerminkan adanya *overload* antara lain (Belkaoui, 1993):

-
1. terlalu banyak standar
 2. standar yang terlalu rinci
 3. tidak ada standar yang berjenjang (*rigid*) sehingga pilihan sulit dilakukan.
 4. standar akuntansi bertujuan umum gagal membedakan kebutuhan penyusun, pemakai dan akuntan publik
 5. standar akuntansi berterima umum gagal membedakan antara:
 - entitas publik dan non-publik
 - laporan keuangan tahunan dan interim
 - perusahaan besar dan kecil
 - laporan keuangan auditan dan non-auditan
 6. pengungkapan yang berlebihan, pengukuran yang rumit, atau keduanya

Ada berbagai faktor yang menyebabkan timbulnya overload standar akuntansi. *Pertama*, dengan munculnya berbagai pertanyaan tentang apa yang harus diungkapkan dan yang tidak perlu diungkapkan, akuntan mulai mengeluarkan begitu banyak standar yang cenderung mengabaikan pertimbangan (*judgment*) dan mengurangi permasalahan yang melibatkan prinsip akuntansi. *Kedua*, alasan untuk melindungi kepentingan publik dan membantu investor menghasilkan berbagai regulasi dan pengungkapan profesional dan pemerintahan. *Ketiga*, keinginan untuk memuaskan kebutuhan berbagai pemakai yang memerlukan standar yang lebih terinci.

Makin banyaknya standar menyebabkan situasi yang tidak praktis dan kompleks. Standar-standar yang ada mendorong makin meningkatnya kompleksitas sehingga mempengaruhi biaya penyusunan dan penyajian laporan keuangan baik bagi perusahaan besar maupun kecil. Di satu sisi ada pendapat yang mengatakan bahwa GAAP menjadi tidak dapat ditoleransi bagi perusahaan, pemakai dan auditor. Pihak lain mengatakan bahwa persyaratan standar yang baru dan terinci dimaksudkan untuk melayani kebutuhan informasi yang diinginkan investor dan kreditor dengan biaya yang ditanggung oleh pemakai laporan keuangan dari perusahaan kecil atau perusahaan tertutup.

Masalah overload standar diperburuk oleh perkembangan badan penyusun standar. Disamping dipengaruhi oleh FASB, perkembangan GAAP juga dipengaruhi oleh badan lain seperti Badan Pengawas Pasar Modal (*Security Exchange Commission*), AICPA, *Auditing Standards Board* (ASB), dan lain-lain. Lebih lanjut, standar itu

sendiri tidak hanya berjumlah banyak, tetapi juga aplikasinya yang terlalu sempit untuk menyelesaikan berbagai kemungkinan situasi, dan memerlukan terlalu banyak pedoman yang rinci.

A. Pengaruh "Overload" Standar Akuntansi

Standar akuntansi yang begitu banyak, sempit dan rigid dapat mempengaruhi pekerjaan yang dilakukan akuntan, nilai informasi keuangan bagi pemakai dan keputusan bisnis yang dibuat oleh manajemen.

Akuntan mungkin kehilangan pandangan tentang pekerjaan riil mereka karena data yang begitu banyak diperlukan untuk menyesuaikan dengan standar akuntansi yang ada. Kegagalan audit mungkin disebabkan kondisi dimana akuntan kehilangan fokus audit dan melupakan prosedur audit yang baku. Kondisi ini menyebabkan ketidakpuasan klien perusahaan-perusahaan kecil yang terbebani dengan standar tersebut. Akibatnya, kemungkinan terjadi erosi etika profesi, hilangnya kepercayaan publik dan ketidakcocokan dalam profesi akuntansi.

Dari sini, pemakai mungkin juga bingung menghadapi jumlah dan kompleksitas catatan (*note*) yang diperlukan untuk menjelaskan persyaratan seperti yang dikehendaki oleh standar yang berlaku. Di Amerika, pemakai laporan keuangan perusahaan kecil umumnya dihadapkan pada kompleksitas ketentuan/pengumuman resmi (*pronouncements*) yang dikeluarkan oleh *Financial Accounting Standard Board (FASB)*. Istilah-istilah tertentu (*jargon*) dalam catatan atas laporan keuangan hanya dapat dipahami oleh akuntan dan analis keuangan.

Manajer mungkin juga mengalami masalah berkaitan dengan jumlah dan kompleksitas standar yang ada. Manajer mungkin tergoda untuk meninjau kembali kontrak dan mengubah praktik bisnis sedemikian rupa sehingga menyimpang dari beberapa standar akuntansi. Contohnya, dalam kasus standar akuntansi untuk leasing di Amerika (SFAS No. 13), ada kemungkinan bagi manajer untuk merancang kembali terminologi teknis dari kontrak leasing dengan tujuan untuk menghindari kapitalisasi dan persyaratan standar yang berbelit-belit. Alasan utama manajer melakukan hal tersebut tidak hanya untuk menghindari persyaratan standar yang terlalu rinci, tetapi juga untuk menghindari biaya penyajian dan verifikasi informasi yang disajikan. Di samping manfaat penyajian yang tidak sepadan dengan biaya penyajiannya, pemakai laporan keuangan perusahaan kecil mungkin lebih tertarik pada proyeksi aliran kas dari pada informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan.

B. Solusi Terhadap Masalah "Overload" Standar

Berbagai pihak telah berusaha membahas overload standar dan mencari pemecahannya. Komite Khusus yang dibentuk oleh *the American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) melakukan evaluasi terhadap berbagai pendekatan berikut ini berkaitan dengan *overload* standar:

1. Tidak ada perubahan (mempertahankan *status quo*)
2. Melakukan perubahan terhadap konsep GAAP menjadi dua jenis GAAP, misalnya GAAP khusus untuk perusahaan kecil dan GAAP khusus untuk perusahaan besar.
3. Melakukan perubahan GAAP untuk menyederhanakan penerapannya bagi semua perusahaan
4. Menentukan pengungkapan (*disclosure*) dan pengukuran yang berbeda
5. Melakukan perubahan terhadap standar akuntan publik untuk pelaporan informasi keuangan
6. Memberi alternatif bagi GAAP sebagai basis pilihan (*optional*) dalam penyajian laporan keuangan

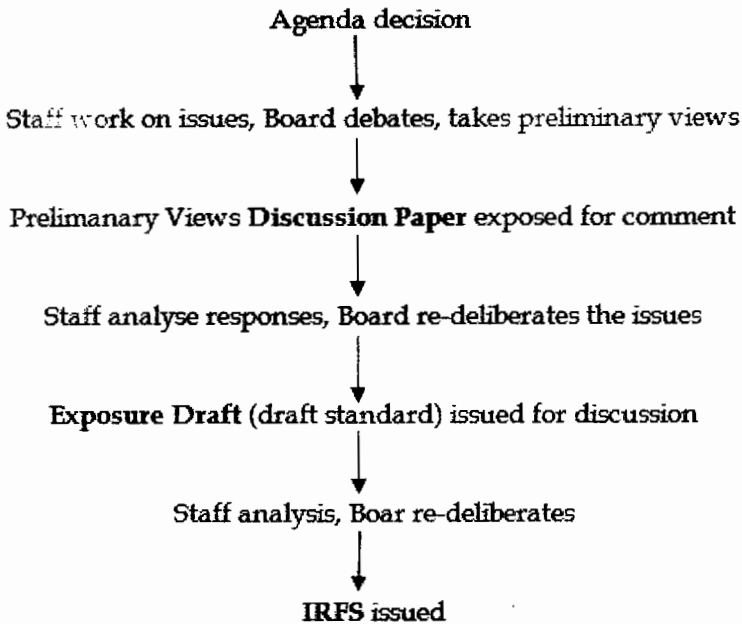
Dari berbagai alternatif tersebut Komite menyarankan pemecahan overload standar dengan menggunakan pendekatan ke empat atau ke enam. Artinya aspek pengungkapan dan pengukuran diserahkan ke penyaji laporan keuangan sesuai dengan *judgment* masing-masing pihak berdasarkan kondisi perusahaan.

6. PENGEMBANGAN STANDAR AKUNTANSI INTERNASIONAL

Berbeda dengan pengembangan standar akuntansi suatu Negara dimana standar akuntansi pada umumnya adalah bagian dari undang-undang Negara tersebut, maka pengembangan standar akuntansi internasional oleh IASB unik. Karena internasional maka tidak ada undang-undang berlaku secara internasional sehingga pengembangan standar akuntansi internasional bebas dari pengawasan suatu Negara tertentu bahkan harus mencari legitimasi dan otoritas dengan melakukan konsultasi kepada berbagai pihak.

A. Due Process

Due process IASB dalam pengembangan standar akuntansi internasional dilakukan dengan tahapan sebagai berikut:



Agenda decision umumnya ada unsur politik, berbagi organisasi memberikan masukan dan yang dipilih adalah top prioritas masalah yang kemudian IASB akan mencari konsultasi ke berbagai pihak. Setelah ditentukan prioritas masalah, maka staf akan menyiapkan agenda decision paper. Menganalisis akuntansi yang menjadi isu utama, menjelaskan apa yang menjadi masalah terhadap isu akuntansi tersebut, dan mempertimbangkan apakah isu tersebut memenuhi kriteria. Decision paper direview oleh advisory body (the IFRS Advisory Council) dan dewan pengawas (Trustee of the IFRS Foundation). Jika merfaka sudah sepakat maka paper itu secara formal diterbitkan oleh dewan IASB. Pekerjaan penyiapan standar dilakukan oleh staf teknis IASB. Staf teknis menyiapkan technical papers dan membuat rekomendasi yang kemudian akan dibahas oleh IASB pada pertemuan bulanan standard setting. Kadangkala beberapa subyek sangat kompleks dan sulit untuk diselesaikan, maka IASB akan membentuk kelompok ahli (expert).

B. Discussion Paper

Staf menyiapkan paper yang berkaitan dengan masalah dan kemungkinan solusinya. Paper ini disampaikan kepada Board untuk mendapatkan umpan balik dan juga "keputusan tentative". Proses ini akan menghasilkan preliminary review Discussion paper. Draft paper biasanya memakan waktu satu setengah tahun persiapan. Dokumen diskusi ini diterbitkan dalam bahasa Inggris untuk mendapatkan komentar biasanya selama 4 bulan dan dapat lebih waktunya jika Board menganggap topiknya sulit. IASB juga memutuskan mengundang para konstituennya. Kadangkala setelah publikasi discussion paper IASB akan mengadakan pertemuan ke berbagai Negara, khususnya mengundang orang-orang yang sudah memberikan komentar lewat surat.

C. Exposure Draft

Ketika waktu komentar discussion paper sudah habis, maka staf mulai memproses dan menganalisis komentar dan tanggapan dari discussion paper. Tanggapan ini dimuat dalam website IASB agar supaya para konstituen dapat mengaksesnya. Biasanya Board akan menerima ratusan surat komentar dan tanggapan. Staf langkah berikutnya akan memulai menguji kembali (redeliberates) semua isu dalam discussion paper dan menanyakan kepada Board untuk menkonfirmasi preliminary views atau menyarankan untuk merubah views.. Proyek ini akan melewati lagi berdebatan sehingga siap untuk dibuat exposure draft. Satu exposure draft harus mendapatkan persetujuan 9 dari 15 anggota untuk dapat diterbitkan. Exposure draft yang sudah disiapkan akan didistribusikan secara pribadi ke masing-masing anggota untuk mendapatkan persetujuan. Atas persetujuan anggota maka exposure draft siap dipublikasikan.

D. Standar Akuntansi Baru

Staf dan Board melakukan proses yang sama untuk memberikan komentar terhadap exposure draft seperti ketika mereka memberikan komentar terhadap discussion paper. Setelah lewat berdebatan yang mendalam maka diterbitkan standar baru. Standar baru juga menyatakan tanggal efektif.

Referensi

- Ball, R., 1972, "Changes in Accounting Techniques and Stock Prices", *Empirical Studies in Accounting: Selected Topics, Supplement to Journal of Accounting Research*.
- Baxter, W.T., 1979, "Accounting Standards - Born or Curse?", in *The Emmanuel Saxe Distinguished Lecturers in Accounting 1978-1979*, (New York: The Bernard M. Baruch College, 1979, p. 30) quoted by Belkaoui, 1993, p. 75
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd edition, Orlando: Harcourt Brace Jevanovich
- Edey, H.C., 1977, "Accounting Standards in British Isles", in W.T. Baxter and S. Davidson, *Studies in Accounting*, 3rd edition, London: Institute of Chartered Accountant of England and Wales.
- Grady, P., 1965, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles of Business Enterprises*, Accounting Research Study No. 7, AICPA.
- Kam, V., 1990, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons.
- Leftwich, R.W., 1980, "Market Failure Fallacies and Accounting Information", *Journal of Accounting and Economics*, (Desember).
- Nobes, C.W., and R.H. Parker, 1988, *Issues in Multinational Accounting*, Oxford: Philip Allan.
- Posner, R.A., 1974, *Theories of Economic Regulation*, *Bell Journal of Economics*, Autumn, pp. 335-358
- Rahman, A.R., M.H.B Perera and G.D Tower, 1992, *Reforming the Institutional Arrangements for Accounting Standards in Australia*, Unpublished paper, Division of Accounting, Massey University, Palmerston North.
- Reither, L., C, 1997, "How the FASB Approachs a Standard-Setting Issue", *Accounting Horizon*, Vol. 11, No. 4, p. 91-104
- Peltzman, S., 1976, "Toward a More General Theory of Regulation", *The Journal of Law and Economics*, August, 211-240
- Roland, R.G., 1984, "Duty, Obligation and Responsibility in Accounting Policy Making" *Journal of Accounting and Public Policy*" (Fall)

-
- Rubin, S., 1984, "The House of GAAP", *Journal of Accountancy*, (June)
- Skinner, R., 1972, *Accounting Principles: a Canadian View Points*, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountant.
- Skinner, R., 1981, *Accounting Standard in Evolution*, New York: Holt, Reinhart and Winston of Canada Ltd.
- Stigler. G.J., 1971, "The Theory of Economic Regulation", *Bell Journal of Economics*, Spring, pp. 3-21.
- Tweedie, D.P., 1985, *The Accountant: A Crusader or a Prisoner of the Past? Financial Accounting in the Late 1980s*, 75th Anniversary Invitation Research Lecturer, New Zealand Society of Accountants, Wellington: NZSA.
- Watts R., and J. Zimmerman, 1979, "The Demand for and Supply of Accounting Theory: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 2, pp. 273-305
- Willmot, H.C. et.al., 1987, "Regulation of Accountancy and Accounting: Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalish Countries" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 5 Np. 2, pp. 32-56



Bab 8

Konsep Aktiva



Bab 8

Konsep Aktiva

Dalam struktur akuntansi konvensional, neraca merupakan penghubung antara dua laporan rugi laba. Sementara penilaian terhadap aktiva merupakan proses penentuan besarnya potensi jasa (aktiva) yang dapat digunakan pada periode mendatang. Salah satu tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang memungkinkan investor dan kreditor untuk membuat prediksi terhadap aliran kas masa mendatang dari perusahaan yang bersangkutan. Aktiva dan pengukurannya memiliki peranan penting dalam menyediakan informasi yang bermanfaat bagi kreditor dan investor untuk memenuhi kebutuhan tersebut. Sehubungan dengan hal tersebut, pada bab ini akan diuraikan berbagai hal yang berhubungan dengan aktiva dan berbagai konsep pengukuran/penilaiannya sesuai dengan tujuan pelaporan keuangan yang akan dicapai.

1. KARAKTERISTIK AKTIVA

Karakteristik aktiva berkaitan dengan kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan apakah transaksi tertentu diakui sebagai elemen aktiva dalam laporan keuangan. Karakteristik tersebut berhubungan dengan definisi aktiva.

Aktiva perlu didefinisikan karena definisi tersebut akan digunakan untuk mengidentifikasi peristiwa ekonomi yang harus diukur, diakui dan dilaporkan dalam Neraca. Banyak definisi yang dikemukakan untuk menunjukkan arti dari aktiva. Meskipun ada perbedaan dalam definisi tersebut, namun semuanya tetap mengarah pada karakteristik umum yang melekat pada aktiva. Karakteristik tersebut adalah:

1. Adanya karakteristik manfaat di masa mendatang (pemakaian dapat berbeda-beda seperti potensi jasa dan sumber-sumber ekonomi)
2. Adanya pengorbanan ekonomi untuk memperoleh aktiva
3. Berkaitan dengan entitas tertentu
4. Menunjukkan proses akuntansi
5. Berkaitan dengan dimensi waktu
6. Berkaitan dengan karakteristik keterukuran

APB (1970) dalam Statement No. 4 mendefinisikan aktiva sebagai berikut:

...sumber-sumber ekonomi perusahaan yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum, termasuk beban tanggungan tertentu yang tidak berbentuk sumber ekonomi

Definisi yang dikemukakan oleh APB menunjukkan bahwa aktiva merupakan sumber ekonomi perusahaan yang diakui berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum (di USA). APB lebih menekankan pengertian tersebut pada sisi prosedur yang menunjukkan jumlah sumber-sumber ekonomi yang dicatat dalam neraca dan dengan tujuan utama perhitungan laba periodik.

Perubahan mendasar dibuat oleh FASB yang memandang aktiva dari sisi semantik (interpretasi). FASB (1980) mendefinisikan aktiva sebagai berikut:

Aktiva adalah manfaat ekonomi yang mungkin terjadi dimasa mendatang yang diperoleh atau dikendalikan oleh suatu entitas tertentu sebagai akibat transaksi atau peristiwa masa lalu

Dari definisi di atas dapat diketahui bahwa definisi aktiva memiliki tiga karakteristik utama yaitu:

1. Memiliki manfaat ekonomi di masa mendatang.
2. dikuasai oleh suatu unit usaha.
3. Hasil dari transaksi masa lalu.

A. Memiliki Manfaat Ekonomi Di Masa Mendatang

Sesuatu dikatakan sebagai aktiva apabila memiliki manfaat/potensi jasa yang cukup pasti di masa mendatang. Artinya sesuatu tersebut memiliki kemampuan baik secara individu atau bersama-sama dengan aktiva lain untuk menghasilkan aliran kas masuk di masa mendatang, baik secara langsung maupun tidak langsung. FASB menggunakan istilah "*probable*", karena masa mendatang hanya dapat ditaksir dengan cukup pasti atas dasar data yang tersedia atau alasan-alasan yang logis. Hal ini disebabkan kegiatan ekonomi terjadi pada lingkungan yang penuh dengan ketidakpastian.

SFAC No. 6 menyebutkan bahwa manfaat ekonomi merupakan esensi sebenarnya dari aktiva. Artinya aktiva harus memiliki kemampuan bagi suatu entitas untuk ditukar dengan sesuatu yang lain yang memiliki nilai, atau digunakan untuk menghasilkan sesuatu yang bernilai atau digunakan untuk melunasi hutang. Jadi manfaat ekonomi masa mendatang yang melekat pada aktiva merupakan potensi dari aktiva tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, arus kas dan setara kas kepada perusahaan. Praktisnya, manfaat ekonomi tersebut dapat mengalir ke perusahaan dengan berbagai cara, seperti (IAI, 1994):

- a) Dapat digunakan baik sendiri maupun bersama aktiva lain dalam produksi barang dan jasa yang dijual oleh unit usaha.
- b) Dapat dipertukarkan dengan aktiva lain.
- c) Dapat digunakan untuk melunasi hutang
- d) Dapat dibagikan kepada pemilik perusahaan

Manfaat ekonomi di masa mendatang dapat juga berhubungan dengan sumber-sumber ekonomi. Ada dua karakteristik utama yang dapat digunakan untuk menunjukkan sumber-sumber ekonomi. Karakteristik tersebut adalah kelangkaan (*scarcity*) dan kemanfaatan (*utility*). Apabila sumber-sumber ekonomi sifatnya tidak langka, maka sumber tersebut tidak cukup bagi suatu unit usaha untuk diakui sebagai sesuatu yang bernilai ekonomi.

Kemanfaatan berhubungan dengan manfaat ekonomi di masa mendatang. Secara teknis, dalam teori ekonomi kemanfaatan suatu barang berhubungan dengan kemampuan suatu barang untuk memenuhi keinginan/kebutuhan manusia. Jadi apabila terdapat barang yang tersedianya terbatas dan barang tersebut memiliki manfaat yang diinginkan suatu unit usaha maka barang tersebut memiliki nilai ekonomi. Oleh karena itu, semua sumber ekonomi yang dimiliki perusahaan harus memiliki nilai.

Menurut Paton (1962), Aktiva merupakan kekayaan (*properties*) baik berbentuk fisik atau bentuk lainnya yang memiliki nilai bagi suatu unit usaha. Sedang menurut Sprague (1907), aktiva adalah persediaan atau potensi jasa yang akan diterima atau dinikmati oleh suatu unit usaha. Dari pengertian tersebut, Sprague juga menyatakan bahwa aktiva yang dimiliki perusahaan harus memiliki nilai dan perusahaan dapat menikmati/memanfaatkan nilai tersebut. Sementara itu, Vatter (1947) mendefinisikan aktiva sebagai manfaat ekonomi masa yang akan datang dalam bentuk potensi jasa yang dapat diubah, ditukar, atau disimpan.

APB (1970) dalam *Statement No. 4* memberikan contoh sumber ekonomi perusahaan sebagai berikut:

1. *Sumber-sumber ekonomi yang produktif*,
 - a. Bahan baku, tanah, peralatan, paten, dan sumber sumber lain yang digunakan dalam produksi.
 - b. Hak kontrak untuk menggunakan sumber-sumber ekonomi milik unit usaha lain seperti hak guna bangunan dan sebagainya.
2. *Produk*, yaitu barang yang siap untuk dijual atau barang yang masih dalam proses produksi.
3. *Uang*
4. *Klaim untuk menerima uang.*
5. *Hak kepemilikan pada perusahaan lain*

Dari pengertian-pengertian tersebut menunjukkan bahwa suatu aktiva merupakan sesuatu yang ada sekarang dan memiliki kemampuan untuk memberikan jasa/manfaat sekarang dan masa mendatang. Sesuatu yang ada sekarang tersebut dapat berupa kekayaan (*property*), hak atau klaim terhadap kekayaan, sumber-sumber ekonomi atau persediaan jasa di masa mendatang.

Selanjutnya, apabila diperhatikan definisi yang dikemukakan FASB lebih menekankan pada sesuatu yang nyata yang ada pada saat sekarang, yaitu pada manfaat ekonominya. Hal ini disebabkan manfaat sesuatu barang di masa mendatang belum tentu menjadi kenyataan. Lebih lanjut, dapat diperhatikan bahwa menurut FASB jenis pos tertentu dapat diklasifikasikan sebagai aktiva berdasarkan definisi yang umum dinamakan dengan sumber-sumber ekonomi. Jelas bahwa FASB bermaksud menyamakan aktiva dengan sumber-sumber ekonomi perusahaan.

Di lain pihak APB lebih menekankan pada sumber ekonomi yang ada pada saat sekarang. Sumber-sumber ekonomi tersebut dapat berupa obyek fisik atau hak yang ditunjukkan dalam kontrak-kontrak tertulis atau lisan. Untuk mengatasi perbedaan di atas definisi yang mungkin lebih tepat untuk aktiva adalah sebagai sumber-sumber ekonomi yang dapat memberikan manfaat ekonomi di masa mendatang, yang diperoleh/dikendalikan/dikuasai oleh unit usaha tertentu sebagai akibat peristiwa/transaksi masa lalu (Kam, 1992).

B. Diperoleh dan Dikuasai oleh Unit Usaha

Sesuatu dapat dikatakan sebagai aktiva bila unit usaha tertentu dapat menggunakan manfaat aktiva tersebut dan menguasainya sehingga dapat mengendalikan akses pihak lain terhadap aktiva tersebut. Jadi penguasaan terhadap suatu manfaat merupakan faktor yang penting agar suatu unit usaha dapat menghalangi akses pihak lain terhadap pemakaian suatu aktiva.

Hal ini sesuai dengan apa yang dikemukakan Ijiri (1967) bahwa akuntansi tidak memandang aktiva sebagai sumber ekonomi yang bersifat umum, tetapi hanya pada aktiva yang berada di bawah penguasaan/pengendalian unit usaha tertentu. Hak untuk mendapatkan manfaat terhadap jalan raya umum bukan merupakan suatu aktiva, karena suatu unit usaha tidak dapat menguasai dan mengendalikan pemakaian jalan tersebut. Penguasaan dan pengendalian terhadap suatu aktiva dapat diperoleh suatu unit usaha melalui pembelian, pemberian, penemuan, perjanjian, produksi, penjualan dan pertukaran.

Perlu diperhatikan bahwa pemilikan bukan merupakan kriteria utama untuk mengakui suatu aktiva. Pemilikan umumnya dibuktikan dengan dokumen-dokumen yang sah menurut hukum terhadap suatu barang. Hal ini disebabkan akuntansi tidak memusatkan pada masalah hukum. Akuntansi lebih memusatkan pada substansi ekonomi suatu transaksi yang mempengaruhi posisi keuangan atau hasil usaha suatu perusahaan (*economic substance over legal form*). Dengan demikian, apabila suatu unit usaha dilihat dari substansi ekonominya memiliki hak untuk memperoleh manfaat dari suatu sumber ekonomi, maka sumber ekonomi tersebut dapat dipandang sebagai suatu aktiva meskipun secara hukum unit usaha tersebut tidak memilikinya. Misalnya suatu perusahaan membeli sebuah truk seharga Rp. 20.000.000 dengan membayar uang muka sebesar Rp. 5.000.000 dan sisanya akan dibayar secara angsuran dalam 3 tahun.

Ditinjau dari sudut pandang hukum, perusahaan tersebut dianggap memiliki truk tersebut dan mengakuinya sebagai aktiva bila sudah membayar penuh harga truk yang bersangkutan. Namun demikian, dilihat dari substansi ekonominya, pada saat tersebut perusahaan yang bersangkutan dapat mengakui truk tersebut sebagai aktiva. Hal ini disebabkan perusahaan secara substantif memiliki hak untuk menggunakan manfaat/potensi jasa dari truk tersebut dan bebas mengendalikan keseluruhan pemakaiannya sesuai kebijakan perusahaan dalam rangka memperoleh laba. Pemilikan hanya merupakan karakteristik pendukung untuk mengakui aktiva karena ada hak yuridis yang pasti untuk menguasainya.

Bentuk fisik juga bukan faktor penentu dari aktiva. Misalnya, Paten dan Hak Cipta merupakan aktiva meskipun kedua elemen tersebut tidak memiliki bentuk fisik. Hal ini disebabkan kedua elemen tersebut memiliki manfaat ekonomi di masa mendatang, dikuasai oleh perusahaan dan berasal dari transaksi masa lalu.

C. Hasil Transaksi Masa Lalu.

Suatu unit usaha dapat mengakui suatu aktiva apabila telah terjadi transaksi atau peristiwa lain yang menyebabkan suatu entitas memiliki hak atau pengendalian terhadap manfaat dari aktiva tersebut. Jadi aktiva tersebut muncul karena transaksi masa lalu. Dengan kata lain, aktiva tersebut dapat diakui apabila terdapat transaksi yang benar-benar terjadi bukan berasal dari transaksi yang bersifat hipotetis. Misalnya suatu mesin dapat diklasifikasikan sebagai aktiva apabila mesin tersebut benar-benar telah dibeli dari transaksi yang benar-benar sah. Apabila mesin tersebut baru akan diperoleh sesuai dengan anggaran yang ditetapkan (masih dianggarkan), maka mesin tersebut tidak dapat dipandang sebagai aktiva, karena belum ada transaksi yang dilakukan.

Meskipun definisi FASB tersebut dapat diterima secara umum, banyak dikritik yang ditujukan ke FASB. Hal ini disebabkan dalam definisinya, FASB mengabaikan faktor *exchangeability*, yang artinya suatu pos dapat dipisahkan dari entitas dan memiliki nilai jual yang terpisah. Mac Neal (1939) mengatakan bahwa suatu barang yang kehilangan faktor *exchangeability* berarti kehilangan nilai ekonomi karena pembelian atau penjualannya tidak memungkinkan untuk dilakukan sehingga tidak ada nilai pasar yang melekat pada barang tersebut. Meskipun demikian, FASB menolak ide tersebut karena pada dasarnya manfaat dari suatu aktiva tidak terbatas pada unsur dapat

saling dipertukarkan. Moonitz (1961) menambahkan bahwa faktor dapat saling dipertukaran tidak menambah nilai manfaat aktiva.

2. KONSEP PENILAIAN

Penilaian aktiva dalam akuntansi adalah proses penentuan jumlah rupiah untuk menentukan makna ekonomi dari suatu aktiva yang akan disajikan dalam Neraca. Konsep penilaian berkaitan dengan masalah penentuan makna yang ingin disampaikan pada pemakai laporan terhadap aktiva yang bersangkutan. Makna ekonomi yang akan disampaikan tersebut harus relevan dengan tujuan yang akan dicapai. Oleh karena itu, konsep penilaian harus didasarkan pada nilai pertukaran atau konversi.

A. Tujuan Penilaian

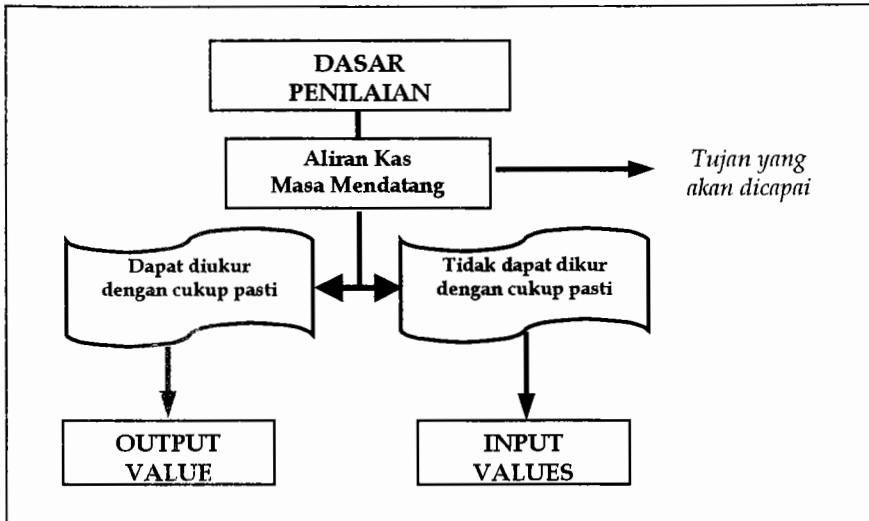
Kuantifikasi aktiva dalam bentuk unit moneter merupakan proses penilaian yang merupakan bagian dari tujuan pelaporan keuangan. Adapun tujuan pengukuran atau penilaian aktiva adalah sebagai berikut:

- a) Sebagai salah satu langkah dalam pengukuran laba.
- b) Sebagai salah satu langkah dalam proses penyajian posisi keuangan.
- c) Memenuhi kebutuhan informasi yang ingin dicapai dalam pelaporan keuangan.
- d) Memenuhi kebutuhan informasi khusus yang memerlukan penilaian untuk kepentingan manajemen.

B. Dasar Penilaian

Penilaian aktiva berkaitan dengan penentuan nilai pertukaran dari aktiva tersebut. Hendriksen (1982) menyebutkan bahwa ada dua jenis nilai pertukaran yang dapat digunakan yaitu nilai keluaran (*output values*) dan nilai masukan (*input values*). Nilai Keluaran (*output values*) menunjukkan aliran dana (kas) yang diperkirakan akan diterima perusahaan di masa mendatang sesuai dengan harga pertukaran output/produk yang dihasilkan perusahaan. Sedang nilai masukan (*input values*) menunjukkan jumlah rupiah yang harus dikeluarkan perusahaan untuk memperoleh aktiva (input) yang akan digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan. Tampilan 8.1 menunjukkan bagaimana dasar penilaian digunakan dalam akuntansi.

Tampilan 8.1
Dasar Penilaian Aktiva



1) Nilai Keluaran

Nilai keluaran didasarkan pada jumlah kas atau penghargaan lain (non kas) yang diterima suatu unit usaha bila suatu aktiva/potensi jasa akhirnya keluar dari unit usaha tersebut karena suatu pertukaran. Aktiva yang menunjukkan nilai uang/klaim untuk menerima uang tersebut harus dinyatakan dalam bentuk nilai sekarang. Apabila nilai tersebut tidak relevan, ada dasar lain yang dapat digunakan yaitu:

a. Discounted Future Cash Receipts or Service Potential

Discounted future cash receipts adalah nilai sekarang kas masa mendatang yang akan diterima perusahaan seandainya aktiva dijual. Dasar ini dapat digunakan apabila harapan penerimaan kas/setaranya dapat ditaksir cukup pasti dan jangka waktu penerimaan cukup panjang, tetapi saat/tanggal penerimaannya pasti. Dasar penilaian ini dapat diterapkan untuk investasi dalam bentuk obligasi, piutang wesel jangka panjang dan deposito berjangka.

Konsep penilaian tersebut memerlukan adanya taksiran terhadap jumlah yang akan diterima, faktor diskonto, dan periode waktu penerimaan. Hubungan ketiga hal tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$P = \frac{u}{(1+i)^n}$$

P = Nilai sekarang (*present value*) dari aktiva

u = kas/setaranya yang akan diterima

i = faktor diskonto

n = periode penerimaan kas

Misalnya kas sebesar Rp. 2.000 akan diterima pada akhir tahun ketiga. Besarnya bunga (faktor diskonto) adalah 10%. Nilai sekarang dari aktiva dapat dihitung sebagai berikut:

$$P = \frac{2.000}{(1+0.10)^3} = 502.31$$

Apabila kas/setaranya yang diterima pada setiap periode waktu jumlahnya berbeda, maka jumlah tersebut harus didiskonto sesuai dengan masing-masing periode waktu.

Misalnya jumlah kas yang diterima pada akhir tahun 1, 2, dan 3 masing-masing adalah Rp. 1.000, Rp. 800, dan Rp. 600 dengan tingkat diskonto 10%, maka nilai sekarang dari aktiva adalah Rp. 2.021,04.

NILAI SEKARANG	Tahun dan Jumlah Kas Yang Diterima		
	1	2	3
909,89	1.000		
661,16		800	
450,79			600
2.021,04	1.000	800	600

Meskipun dasar penilaian ini memiliki validitas dalam penilaian bagi investor, namun penerapannya memiliki beberapa kelemahan, terutama bila diterapkan untuk aktiva individual. Alasannya adalah sebagai berikut:

1. Penerimaan kas yang diharapkan umumnya tergantung pada distribusi probabilitas yang bersifat subyektif dan tidak dapat diuji kebenarannya.
2. Meskipun tingkat diskonto dapat diperoleh, tetapi penyesuaian terhadap preferensi resiko, memerlukan evaluasi khusus bagi manajemen dan mungkin sulit diterima oleh pihak-pihak yang berkepentingan.

-
3. Apabila dua faktor atau lebih termasuk sumber daya manusia (yang dianggap sebagai aktiva fisik) memberikan kontribusi pada produk perusahaan yang pada akhirnya menghasilkan aliran kas, namun alokasi yang logis untuk memisahkan faktor potensi jasa secara individu sulit dilakukan. Penerimaan neto marjinal yang dihubungkan terhadap aktiva mungkin dapat digunakan tetapi jumlah penerimaan neto marjinal masing-masing aktiva tidak menambah total penerimaan neto dari produk yang bersangkutan.
 4. Nilai diskontoan dari aliran kas yang berbeda untuk masing-masing aktiva tidak dapat ditambahkan bersama untuk memperoleh nilai perusahaan secara keseluruhan. Hal ini disebabkan kontribusi yang ada merupakan hasil kontribusi bersama masing-masing aktiva dan kenyataan menunjukkan bahwa beberapa aktiva seperti aktiva tak berwujud (*intangible assets*) tidak dapat diidentifikasi secara terpisah.

b. Harga Keluaran Sekarang (Current Output Price)

Apabila produk perusahaan umumnya dijual dipasar yang terorganisir, harga pasar sekarang merupakan dasar yang rasional untuk menilai besarnya harga jual di masa mendatang. Dasar penilaian ini dapat digunakan untuk menilai surat berharga, dan beberapa jenis persediaan. Apabila ada tambahan biaya untuk penjualan tersebut, maka harga jual sekarang harus dikurangi dengan biaya tersebut sehingga dihasilkan nilai bersih yang dapat *direalisasi* (*net realizable value*).

Ada beberapa kelemahan yang melat pada dasar penilaian ini. *Pertama*, dasar penilaian tersebut hanya dapat diterapkan untuk aktiva yang pemilikannya dimaksudkan untuk dijual seperti persediaan, surat berharga, peralatan dan tanah yang tidak memiliki manfaat lagi untuk kegiatan operasi perusahaan.

Kedua, dasar penilaian ini merupakan pengganti harga jual masa mendatang sehingga relevansi pemakaiannya menimbulkan masalah. Harga jual sekarang menunjukkan jumlah yang akan dibayar pembeli dan tidak perlu menunjukkan jumlah yang akan dibayar di masa mendatang kecuali dalam keadaan *ceteris paribus*.

Ketiga, semua aktiva tidak dapat dinilai atas dasar harga jual sekarang, sehingga metode penilaian yang berbeda harus digunakan untuk menilai aktiva yang berbeda pula.

c. Nilai Setara Kas Sekarang (Current Cash Equivalent)

Nilai setara kas sekarang menunjukkan jumlah kas atau daya beli umum yang dapat diperoleh dengan menjual setiap aktiva berdasarkan keadaan perusahaan normal. Nilai ini dapat diukur dari kutipan harga pasar barang sejenis yang kondisinya sama. Nilai setara kas sekarang dianggap relevan karena menunjukkan kondisi perusahaan dalam hubungannya dengan penyesuaian keadaan lingkungan. Harga masa lalu dianggap tidak relevan untuk tindakan masa mendatang dan harga masa mendatang juga tidak lebih dari spekulasi. Dasar ini dapat diterapkan untuk penilaian pos aktiva berwujud.

Kesulitan utama dari konsep ini adalah perlunya penyesuaian untuk memisahkan pos yang tidak memiliki harga pasar sekarang. Misalnya peralatan khusus yang tidak dapat dijual seperti aktiva tidak berwujud. Kelemahan kedua adalah nilai setara kas sekarang tidak memiliki sifat yang dapat ditambahkan. Penjumlahan masing-masing aktiva tidak sama dengan nilai total aktiva sebagai satu kelompok. Penjualan aktiva secara keseluruhan (perusahaan) adalah lebih relevan dibandingkan penjualan aktiva secara individu.

d. Nilai Likuidasi (Liquidation value)

Nilai likuidasi sama dengan harga jual sekarang/nilai setara kas sekarang, dengan perbedaan bahwa nilai keluarannya diperoleh dari kondisi pasar yang berbeda. Nilai setara kas sekarang menggunakan kegiatan perusahaan normal dengan anggapan likuidasi dilakukan secara teratur. Sedang nilai likuidasi didasarkan pada anggapan penjualan dilakukan secara terpaksa. Dengan kata lain, unit usaha tidak dapat menjual produk/aktivanya dalam kondisi penjualan normal sehingga harganya di bawah cost. Nilai likuidasi hanya digunakan dalam kondisi berikut ini:

- Bila produk/aktiva lainnya kehilangan manfaat normal sehingga menjadi usang atau tidak laku dijual.
- Bila unit usaha merencanakan untuk membubarkan usahanya dalam waktu dekat sehingga tidak dapat menjual seluruh aktiva di pasar yang normal.

2) Nilai Masukan

Dalam menilai aktiva, nilai masukan sering dianggap lebih tepat dari pada nilai keluaran karena nilai tersebut lebih dapat diuji kebenarannya atau nilai tersebut tidak memungkinkan dilakukannya

pelaporan pendapatan sebelum pendapatan benar-benar terealisasi. Dengan kata lain, meskipun nilai keluaran untuk penyajian laporan keuangan secara konseptual lebih baik, namun dalam kondisi tertentu nilai masukan dipandang lebih tepat. Hal ini disebabkan nilai masukan dapat menunjukkan nilai maksimum perusahaan atau produk perusahaan tidak memiliki harga pasar sehingga tidak mungkin untuk memperoleh nilai keluaran. Dasar penilaian yang dapat digunakan untuk nilai masukan adalah sebagai berikut:

a. Cost Historis

Cost merupakan harga pertukaran barang dan jasa pada saat terjadinya. Apabila pertukaran menyangkut aktiva non moneter, harga pertukaran ditentukan oleh nilai wajar (pasar) aktiva tersebut saat terjadi pertukaran. Jadi cost menunjukkan semua pengorbanan ekonomi dalam bentuk unit moneter yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh barang/jasa sampai siap digunakan untuk operasi perusahaan.

Kebaikan utama konsep ini adalah bahwa cost dapat diuji kebenarannya (*verifiable*), karena merupakan harga kesepakatan antara pembeli dan penjual dalam kondisi yang bebas. Sementara kelemahan utama dasar penilaian ini adalah bahwa nilai aktiva akan berubah sepanjang waktu sehingga cost tersebut tidak dapat menunjukkan nilai yang sebenarnya dari aktiva yang bersangkutan. Dengan demikian, ditinjau dari relevansi informasi, untuk pengambilan keputusan cost historis menjadi kurang keandalannya.

Kelemahan lain, cost historis tidak menunjukkan adanya pengakuan untung atau rugi pada periode tertentu yang benar-benar terjadi. Di samping itu, cost aktiva yang diperoleh pada waktu yang berbeda tidak dapat ditambahkan secara bersama-sama dalam neraca karena memiliki daya beli yang berbeda.

b. Cost Masukan Terkini (Current Input Cost)

Cost masukan terkini menunjukkan harga pertukaran yang harus dikorbankan pada saat sekarang untuk memperoleh aktiva yang sejenis dalam kondisi yang sama. Dasar ini dapat digunakan apabila ada bukti pendukung yang kuat untuk menentukan besarnya cost masukan terkini.

Cost masukan terkini menjadi dasar penilaian yang penting terutama dalam penyajian informasi yang menunjukkan pengaruh inflasi terhadap prestasi perusahaan. Istilah umum yang sering

digunakan untuk menunjukkan dasar penilaian ini adalah cost pengganti (*replacement cost*). Dasar ini dapat diterapkan untuk menilai persediaan barang dan aktiva yang lain.

c. Discounted Future Cost

Dasar penilaian ini menunjukkan nilai sekarang pengorbanan ekonomi di masa mendatang seandainya potensi jasa tertentu diperoleh sekaligus pada saat sekarang. Syarat utama digunakannya dasar penilaian ini adalah adanya kepastian tentang harga potensi jasa di masa mendatang atau setidaknya dapat ditaksir dengan cukup pasti. Pos aktiva berwujud dapat menggunakan dasar penilaian ini. Kelemahannya sama dengan cost historis dan discounted future service potential.

d. Standard Cost

Cost standar menunjukkan cost sekarang dalam kondisi perusahaan beroperasi pada tingkat efisiensi dan kapasitas produksi normal. Dalam penerapannya dasar ini dimaksudkan untuk menghilangkan faktor inefisiensi. Dasar penilaian ini dapat diterapkan pada persediaan barang jadi dan beberapa fasilitas fisik yang dibangun sendiri. Jadi jumlah rupiah yang akan dicatat untuk suatu potensi jasa adalah jumlah rupiah yang seharusnya terjadi pada kondisi efisien dan kapasitas produksi perusahaan yang diharapkan.

Kelemahan utamanya terletak pada jenis cost standar yang digunakan dan cara untuk menerapkannya. Pemakaian dasar ini pada akhirnya akan menyebabkan aktiva dinilai terlalu rendah karena adanya usaha untuk mengeluarkan cost yang berasal dari *inefisiensi* dan kapasitas menganggur.

3. PENGAKUAN AKTIVA

Penentuan definisi aktiva merupakan langkah pertama dalam proses identifikasi suatu aktiva. Sementara pengakuan merupakan pencatatan suatu jumlah rupiah ke dalam struktur akuntansi (sistem pembukuan) sehingga jumlah tersebut pada akhirnya akan mempengaruhi posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan. Dengan demikian, apabila jumlah rupiah tertentu diakui sebagai aktiva maka jumlah tersebut akan mempengaruhi posisi keuangan/hasil usaha dan akan tampak dalam neraca.

FASB (1984) dalam *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5* menyatakan pengakuan suatu pos didasarkan pada empat kriteria sebagai berikut:

1. **Definisi (Definition)**

Suatu pos akan masuk dalam struktur akuntansi apabila memenuhi definisi elemen laporan keuangan.

2. **Keterukuran (Measurability)**

Suatu pos harus memiliki makna tertentu yang relevan dan dapat diukur jumlahnya dengan reliabilitas yang tinggi.

3. **Relevansi (Relevance)**

Informasi yang terdapat (terkandung) dalam pos tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan dalam keputusan yang diambil pemakai laporan keuangan

4. **Reliabilitas (Reliability)**

Informasi yang dihasilkan harus sesuai dengan keadaan yang digambarkan atau direpresentasikan, dapat diuji kebenarannya (*verifiable*) dan netral

Dalam praktik ada beberapa pos yang memenuhi kriteria definisi tetapi tidak dicatat dalam struktur akuntansi. Misalnya sumber daya manusia. Karyawan pada umumnya memberikan manfaat ekonomi/potensi jasa di masa mendatang yang diperoleh perusahaan dan berasal dari transaksi masa lalu. Jelas bahwa sumber daya manusia memenuhi kriteria sebagai aktiva, tetapi tidak dicatat dalam pembukuan karena sulit mengukur nilai karyawan.

Penerapan definisi dalam dunia nyata melibatkan sejumlah kondisi yang dinamakan aturan pengakuan (*recognized rules*). Aturan tersebut diciptakan sesuai keinginan akuntan untuk memperoleh bukti dalam kondisi ketidakpastian. Akuntan menginginkan kepastian bahwa aktiva tertentu benar-benar ada dan keberadaannya dalam neraca dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pemakai. Informasi yang bermanfaat haruslah relevan dan reliable.

Beberapa aturan secara informal diwujudkan dalam bentuk konvensi atau hal lain yang secara formal dirancang oleh badan yang berwenang. Contoh aturan menurut konvensi adalah piutang dagang dicatat bila penjualan kredit dilakukan dan peralatan dicatat saat pembelian. Contoh aturan yang didasarkan pada keputusan badan berwenang adalah *capital lease*. Dalam SFAS No. 13 "Accounting for Leases" disebutkan bahwa kapitalisasi lease (sewa guna usaha) hanya dilakukan bila salah satu atau lebih kriteria berikut ini dipenuhi:

-
1. Adanya transfer hak milik kepada pembeli (*lessee*)
 2. Kontrak menyebutkan adanya hak boleh pilih (*option*) untuk membeli dengan syarat yang menguntungkan pembeli.
 3. Jangka waktu leasing 75% atau lebih dari sisa taksiran umur ekonomi pada saat kontrak ditandatangani
 4. Nilai sekarang dari pembayaran sewa minimum sama dengan 90% dari nilai pasar yang wajar dari aktiva yang disewa terhitung sejak kontrak dimulai.¹

Praktik menunjukkan bahwa banyak aturan yang digunakan untuk mengidentifikasi aktiva tertentu yang dapat diuraikan menjadi beberapa kriteria. Oleh karena itu perlu dibuat perbedaan antara **aturan/ketentuan pengakuan** (*recognition rules*) dengan **kriteria pengakuan** (*recognition criteria*). Aturan pengakuan menunjukkan aturan khusus yang digunakan untuk mengidentifikasi aktiva tertentu. Sedang kriteria pengakuan merupakan pedoman umum yang digunakan untuk memformulasikan aturan pengakuan. Tujuan akuntansi adalah memberikan dasar bagi kriteria pengakuan, yaitu menyediakan informasi yang relevan dan reliable. Kam (1992) memberikan beberapa kriteria untuk mengakui suatu aktiva. Kriteria tersebut tidak dimaksudkan untuk melengkapi kriteria yang telah ada (FASB) dan juga tidak bersifat *mutually exclusive*. Adapun kriteria yang diajukan oleh Kam adalah sebagai berikut:

a. *Didasarkan Pada Hukum*

Pengakuan terhadap aktiva tergantung pada konsep legal dari aktiva yang bersangkutan. Pencatatan terhadap piutang dagang pada saat penjualan dan pembelian aktiva menunjukkan hak legal untuk menggunakan manfaat yang ada pada aktiva. Kriteria ini berhubungan dengan informasi akuntansi yang relevan dan reliable.

b. *Pemakaian Prinsip Konservatif*

Prinsip konservatif mensyaratkan perlunya mengantisipasi kerugian dari pada keuntungan. Dengan demikian, biaya, rugi atau hutang dapat diakui/ dicatat lebih awal meskipun masih dalam tahap kemungkinan akan terjadi. Sebaliknya, aktiva, pendapatan atau untung hanya dicatat apabila benar-benar telah terealisasi/ terjadi. Misalnya, Perusahaan sedang dituntut di pengadilan. Pada kondisi demikian, apabila ada

¹ Di Indonesia diatur dalam PSAK No. 30 tentang *Akuntansi Sewa Guna Usaha*

kemungkinan perusahaan mengalami rugi maka hutang harus segera dicatat.

c. *Makna/Substansi Ekonomi Suatu Transaksi*

Apabila suatu transaksi ditinjau dari makna ekonominya telah terjadi, maka suatu pos dapat segera dicatat dan dilaporkan dalam laporan keuangan. Kriteria ini dimaksudkan untuk menentukan makna ekonomi dari suatu transaksi yang berhubungan dengan pelaporan informasi yang relevan dengan tetap mempertahankan faktor materialitas. Misalnya suatu sewa guna usaha (*lease*) dapat dikapitalisasi dan dianggap sebagai aktiva perusahaan apabila ditinjau dari makna ekonominya ada transfer hak milik terhadap aktiva yang bersangkutan.

d. *Kemampuan Mengukur Nilai Aktiva*

Jika akuntan tidak dapat mengukur nilai aktiva baik dengan cara arbitrer maupun cara lain maka aktiva tersebut tidak boleh dicatat. Kondisi ini merupakan alasan utama mengapa sumber daya manusia tidak dicatat sebagai suatu aktiva. Keterukuran ini berhubungan dengan reliabilitas informasi.

4. MASALAH-MASALAH KHUSUS

Dalam konsep aktiva ada beberapa masalah khusus yang diperdebatkan sampai sekarang. Masalah antara lain: beban tanggungan (*deferred charges*), kapitalisasi bunga, *capital expenditure*, aktiva sumbangan, dan transaksi dengan aktiva non-moneter.

A. Beban Tanggungan (*Deferred Charges*)

Beban tanggungan sering menjadi masalah dalam penentuan jenis aktiva. Masalah tersebut adalah; apakah beban tanggungan dapat digolongkan sebagai aktiva? Jenis beban tanggungan yang mana yang dapat digolongkan sebagai aktiva?

Menurut *The Committee on Terminology* yang dituangkan dalam *Accounting Terminology Bulletin No. 1(1953)* disebutkan bahwa sesuai definisi aktiva, beban tanggungan bukan merupakan aktiva dalam arti umum. Akan tetapi jika beban tersebut dimaksudkan untuk ditandingkan dengan pendapatan masa mendatang, maka dalam struktur akuntansi akuntansi, beban tersebut dapat diklasifikasikan sebagai aktiva dalam neraca. Semua pengeluaran ekonomi akibat

transaksi yang sah dan wajar akan dicatat sebagai aktiva/potensi jasa paling tidak untuk sementara kemudian pada akhir periode dibebankan sebagai pengurang pendapatan.

Beban tanggungan tidak hanya menyangkut cost dalam bentuk fisik tetapi termasuk juga cost jasa dalam bentuk lain selama memenuhi kriteria sebagai beban tanggungan. Kriteria umum yang dapat dijadikan dasar untuk menentukan beban tanggungan adalah sebagai berikut:

1. *Apakah cost jasa tersebut merupakan pengeluaran yang sah dan wajar?*
Apabila cost jasa yang dikeluarkan sifatnya sah dan wajar maka cost tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai rugi meskipun mungkin dapat menjadi biaya pada periode terjadinya.
2. *Apakah cost jasa tersebut merupakan suatu faktor yang manfaatnya di masa mendatang dapat diantisipasi dengan mudah?*
Apabila cost jasa tersebut memiliki manfaat di masa mendatang maka dapat diperlakukan sebagai beban tanggungan, meskipun dapat juga dibebankan secara langsung.
3. *Apakah cost jasa tersebut merupakan jenis pengeluaran yang terjadi berulang-ulang setiap periode?*
Apabila terjadinya berulang-ulang maka, umumnya cost tersebut dapat dibebankan langsung sebagai biaya pada periode terjadinya, kecuali untuk persediaan barang dan biaya dibayar dimuka (*prepaid expense*). Kriteria ini hanya sebagai kriteria tambahan.

Atas dasar kriteria di atas jelas bahwa apabila *cost* jasa dikeluarkan secara sah dan wajar dan memiliki manfaat di masa mendatang maka cost tersebut dapat ditanggungkan pembebanannya dan dilaporkan sebagai aktiva. Ukuran manfaat tidak hanya didasarkan pada kemampuan untuk menambah volume produk tetapi lebih ditekankan pada manfaat yang berhubungan dengan kegiatan operasi perusahaan di masa mendatang secara keseluruhan. Contoh yang jelas untuk masalah ini adalah *cost* pendirian perusahaan (*organization cost*).

Dalam praktik, beberapa pos yang sebenarnya berbeda sifatnya sering dikelompokkan dalam neraca dengan satu judul yaitu "Beban Tanggungan". Misalnya: Biaya dibayar dimuka, *cost* pendirian perusahaan, *cost* penelitian dan pengembangan, diskonto surat

berharga sering dijadikan satu dalam rekening beban tanggungan. Praktik demikian sebenarnya kurang tepat.

Biaya dibayar dimuka seperti asuransi, sewa dan sebagainya harus disajikan tersendiri dalam rekening "Biaya Dibayar Dimuka" sesuai dengan jenisnya. Demikian halnya dengan *cost* pendirian perusahaan dan *cost* penelitian dan pengembangan. Sementara untuk diskonto surat berharga (diskonto hutang obligasi dan disagio saham) tidak dapat dikatakan sebagai aktiva, tetapi sebagai rekening kontra, yaitu mengurangi pos pasiva yang bersangkutan.

B. Kapitalisasi Bunga

Kapitalisasi bunga sering menjadi masalah dalam struktur akuntansi. Masalah ini muncul terutama bila perusahaan sedang membangun fasilitas fisik yang dibiayai dengan dana pinjaman dan jangka waktunya cukup lama. Masalahnya adalah apakah bunga untuk pinjaman tersebut dapat dikapitalisasi dan masuk elemen *cost* fasilitas fisik tersebut? Ada beberapa perlakuan akuntansi terhadap bunga tersebut, yaitu (Hendriksen, 1982):

1) Bunga tidak dikapitalisasi

Alasan yang mendukung tidak adanya kapitalisasi bunga adalah bunga merupakan *cost* pendanaan dan bukan elemen *cost*. Dengan demikian perusahaan dapat menghindari bunga tersebut dengan memilih alternatif pendanaan ekuitas (pemegang saham). Dilihat dari konsep kesatuan usaha, bunga merupakan pembagian laba bukan merupakan upaya untuk memperoleh pendapatan.

2) Bunga dikapitalisasi dan dimasukkan sebagai elemen *cost* fasilitas fisik yang dibangun sendiri.

Alasan yang mendukung perlakuan ini adalah:

- Definisi *cost* menunjukkan seluruh pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh barang dan jasa. Dengan demikian bunga merupakan elemen *cost* fasilitas fisik yang dibangun.
- Bila fasilitas fisik tersebut tidak dibangun sendiri maka jumlah yang dibayar pada kontraktor termasuk juga bagian untuk menutup bunga yang dibayar oleh kontraktor tersebut.
- Pembebanan bunga sebagai beban pendapatan pada tahun terjadinya justru akan menimbulkan distorsi laba. Dengan demikian perlakuan ini tidak sesuai dengan konsep *matching*.

3) Bunga dikapitalisasi tetapi tidak dimasukkan sebagai elemen cost fasilitas fisik yang dibangun.

Alasannya adalah bahwa bunga merupakan biaya pendanaan. Oleh karena itu, untuk menghindari distorsi laba yang dapat mengakibatkan kesan yang salah terhadap prestasi perusahaan terutama bila pendapatan tidak dapat menutup bunga konstruksi tersebut, maka bunga tidak dapat dimasukkan sebagai elemen cost fasilitas fisik. Cost bunga tersebut perlu dikapitalisasi sendiri dan diamortisasi selama beberapa periode berdasarkan proporsi yang wajar sesuai dengan umur ekonomi dan metode depresiasi dari konstruksi bangunan yang bersangkutan.

Masalahnya sekarang, diantara ketiga alternatif tersebut mana yang dapat dipilih? Jawaban terhadap masalah ini terletak pada pedoman yang dijadikan acuan dalam praktik. Hal ini dimaksudkan agar perbandingan laporan keuangan menjadi mudah dilakukan dan lebih bermakna. Standar akuntansi untuk kapitalisasi bunga di Amerika adalah SFAS No. 34 "*Capitalization of Interest Cost*". Sementara di Indonesia didasarkan pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 26 *tentang Akuntansi Bunga untuk Periode Konstruksi*. Salah satu faktor yang harus diperhatikan dalam kapitalisasi adalah manfaat yang diperoleh dari kapitalisasi.

Apabila manfaat yang diperoleh dari kapitalisasi lebih besar dibandingkan dengan mengurangi secara langsung sebagai biaya periode (*period expense*), maka kapitalisasi merupakan pilihan yang paling baik. Dengan demikian, dalam kondisi tertentu mungkin saja tidak perlu dilakukan kapitalisasi apabila memang manfaatnya kecil. Bunga hanya dapat dikapitalisasi untuk aktiva yang memenuhi syarat tertentu. Ada beberapa pedoman yang diatur dalam standar akuntansi di atas, yaitu;

a) Aktiva Yang Memenuhi Syarat

Kapitalisasi bunga dapat dilakukan untuk aktiva berikut ini :

- a) Aktiva yang dibangun/diproduksi untuk digunakan sendiri oleh perusahaan. Termasuk didalamnya aktiva yang dibangun oleh pihak lain atas pesanan perusahaan dimana pembiayaannya dilakukan dengan uang muka dan sisanya dibayar bertahap.
- b) Aktiva yang dibangun/diproduksi dengan tujuan untuk dijual sebagai unit/proyek yang berdiri sendiri. Misalnya: Kapal, kawasan industri dan lain-lain.

Atas dasar ketentuan di atas maka ada aktiva yang tidak dapat dijadikan obyek kapitalisasi yaitu:

- a) Aktiva yang bersangkutan sudah siap digunakan sesuai dengan tujuan pembangunan atau sedang digunakan dalam kegiatan menghasilkan pendapatan.
- b) Aktiva yang bersangkutan belum digunakan untuk tujuan menghasilkan pendapatan dan juga tidak sedang mengalami penyelesaian/perbaikan atau aktivitas lain yang diperlukan untuk menjadikan aktiva tersebut siap digunakan lagi dalam operasi. Jadi apabila aktivitas konstruksi berhenti, bunga selama kegiatan berhenti tersebut tidak dapat dikapitalisasi.

b) Besarnya Kapitalisasi

Besarnya bunga yang dikapitalisasi secara teoritis adalah tambahan bunga yang diperkirakan terjadi selama satu periode akibat adanya konstruksi. Bunga tersebut adalah bunga yang dapat dihindari seandainya konstruksi tidak dilaksanakan. Dengan demikian jumlah bunga yang dikapitalisasi adalah tingkat kapitalisasi (*capitalization rate*) dikalikan dengan rata-rata pengeluaran dana selama periode konstruksi. Besarnya tarif kapitalisasi ditentukan sebagai berikut:

- Apabila dana rata-rata yang tertanam dalam konstruksi tidak melebihi dana pinjaman, maka tarif yang digunakan adalah tingkat bunga pinjaman untuk konstruksi tersebut.
- Apabila dana rata-rata yang tertanam dalam konstruksi melebihi besarnya dana pinjaman untuk konstruksi tersebut, maka tarif kapitalisasi untuk kelebihan dana yang tertanam tersebut adalah rata-rata tertimbang (*weighted average*) dari tingkat bunga sumber dana lainnya.

c) Periode Kapitalisasi

Kapitalisasi bunga dapat terus dilakukan setiap periode selama ketiga syarat berikut dipenuhi:

1. Uang muka untuk konstruksi telah dibayar
2. Kegiatan konstruksi tetap berlangsung dan tidak terhenti cukup lama selama periode bersangkutan
3. Cost bunga telah terhimpun (*accrued*) atau terjadi bersamaan dengan berjalannya pembangunan konstruksi.

Periode kapitalisasi berakhir apabila konstruksi tersebut secara substansial telah selesai dan siap dioperasikan. Sementara bunga yang dikapitalisasi harus dibebankan sedemikian rupa sehingga sejalan dengan program depresiasi konstruksi tersebut.

d) Penyajian dan Pengungkapan

Agar laporan laporan keuangan tetap informatif, ada beberapa hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan. Pengungkapan perlu dilakukan berhubung kapitalisasi bunga mengakibatkan adanya sebagian informasi bunga yang hilang karena digabungkan dengan obyek cost yang lain. Adapun hal yang perlu diungkapkan sebagai penjelasan dalam laporan keuangan adalah:

- a) Total bunga yang terjadi selama periode
- b) Bagian dari total bunga yang dikapitalisasi
- c) Total bunga yang dibebankan ke periode bersangkutan kalau selama periode tersebut tidak ada bagian bunga yang dikapitalisasi.

C. Pengeluaran Kapital/Untuk Aktiva (*Capital Expenditure*)

Capital expenditure adalah pengorbanan sumber ekonomik yang berkaitan dengan obyek jasa (fasilitas fisik) baik saat diperoleh maupun saat digunakan dalam operasi. Obyek jasa tersebut biasanya memiliki umur ekonomi yang panjang sehingga pengeluaran tersebut tidak layak kalau langsung dibebankan sebagai pengurang pendapatan tahun berjalan.

Masalah yang perlu dipecahkan adalah menentukan kapan suatu pengorbanan ekonomik dianggap sebagai pengeluaran kapital, sehingga memungkinkan untuk dilakukan kapitalisasi. Masalah ini menyangkut penentuan kriteria kapitalisasi seperti dijelaskan pada bagian sebelumnya. Adapun aturan umum yang digunakan untuk menentukan pengorbanan ekonomik sebagai pengeluaran kapital adalah:

1. Untuk aktiva non moneter yang baru diperoleh/dibeli, suatu pengeluaran akan dikapitalisasi jika pengeluaran tersebut dimaksudkan untuk memperoleh aktiva sampai aktiva yang bersangkutan siap digunakan untuk operasi perusahaan. Jadi semua pengeluaran yang berhubungan dengan aktiva tersebut harus dikapitalisasi.
2. Untuk aktiva yang telah dipakai (aktiva lama), pengeluaran akan dikapitalisasi bila memenuhi syarat sebagai berikut:

-
- a. Menambah kapasitas produksi aktiva yang bersangkutan
 - b. Menambah umur ekonomi
 - c. Menambah nilai aktiva

Suatu pengeluaran mungkin saja tidak memenuhi kriteria atau aturan tersebut, tetapi dapat dikapitalisasi karena jumlahnya material. Di lain pihak suatu pengeluaran mungkin memenuhi kriteria tersebut tetapi langsung dibebankan sebagai biaya (*expense*) pada periode berjalan, karena jumlahnya tidak material. Di samping itu apabila pengeluaran tersebut terjadinya tidak berulang-ulang maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi. Masalah ini biasanya menyangkut pengorbanan ekonomik untuk tujuan pemeliharaan dan reparasi. Misalnya pembelian sebuah truk yang ditaksir memiliki umur ekonomi 5 tahun. Apakah penggantian ban truk tersebut pada suatu periode tertentu dapat dikapitalisasi?

Umumnya pengeluaran untuk ban tersebut diperlakukan sebagai biaya periode meskipun ban tersebut menambah manfaat truk yang bersangkutan. Hal ini disebabkan pengeluaran tersebut jumlahnya dipandang tidak material dan terjadi secara berulang-ulang.

D. Aktiva Donasi/Sumbangan

Masalah khusus lainnya yang sering timbul adalah apabila perusahaan memperoleh suatu aktiva tanpa harus mengeluarkan/mengorbankan sumber ekonomi, misalnya aktiva yang berasal dari sumbangan (donasi). Meskipun aktiva sumbangan diperoleh tanpa pengorbanan ekonomi, aktiva tersebut harus tetap dicatat sesuai dengan nilai wajarnya atau nilai tunai implisitnya. Hal ini disebabkan pengakuan terhadap suatu aktiva tidak didasarkan pada asal/sumber diperolehnya suatu aktiva, tetapi didasarkan pada manfaat yang melekat pada aktiva tersebut.

Oleh karena aktiva yang berasal dari sumbangan memiliki manfaat untuk menghasilkan pendapatan, maka aktiva tersebut harus ditentukan nilai wajarnya. Pengukuran semacam ini dimaksudkan untuk menentukan secara tepat kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba.

E. Transaksi Aktiva Non Moneter

Masalah lain timbul apabila pengorbanan ekonomi untuk memperoleh suatu aktiva bukan berupa kas tetapi berbentuk aktiva non moneter. Pada kasus demikian, pengukuran yang umum

digunakan untuk menentukan aktiva non moneter tersebut adalah jumlah rupiah uang tunai yang akan diperoleh seandainya aktiva non moneter tersebut dijual lebih dahulu secara tunai di pasar umum.

Apabila aktiva yang diterima adalah aktiva yang tidak sejenis, aktiva tersebut dinilai atas dasar nilai wajarnya. Sedang untuk aktiva yang sejenis, penilaian dapat dilakukan sebagai berikut:

- a) Jika ada unsur rugi dalam transaksi tersebut, maka nilai aktiva yang diterima adalah nilai wajar dari aktiva yang diserahkan ditambah sejumlah kas tertentu yang dikeluarkan.
- b) Jika ada unsur untung dalam transaksi tersebut, nilai aktiva yang diterima adalah nilai buku aktiva yang diserahkan ditambah sejumlah kas tertentu yang dikeluarkan.
- c) Jika ada untung dan diterima sejumlah kas, maka nilai aktiva yang diterima adalah nilai buku aktiva yang diserahkan dikurangi proporsi tertentu dari nilai buku aktiva yang dijual. Proporsi tersebut dihitung sebagai berikut :

$$\frac{\text{Kas yang diterima}}{\text{kas yang diterima} + \text{Nilai wajar aktiva yang diterima}} \times \text{Nilai Buku Aktiva yang dijual}$$

5. AKTIVA MENURUT IFRS

Definisi aktiva menurut IASB yang berlaku saat ini adalah:

Aktiva adalah sumber daya yang dikendalikan oleh entitas sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dimana manfaat ekonomi di masa datang diharapkan mengalir ke entitas.

Namun didalam discussion paper 2013 diajukan definisi baru oleh IASB menjadi:

Aktiva adalah sumber daya ekonomi yang dikendalikan oleh entitas sebagai akibat peristiwa masa lalu. Sumber daya ekonomi adalah hak, atau sumber yang bernilai lainnya yang mampu menghasilkan mafaat ekonomi.

Alasan penggantian definisi baru adalah untuk memperjelas konsep "harapan aliran masuk atau keluar dari manfaat ekonomi". Banyak orang menafsirkan bahwa aktiva atau hutang adalah ultimate aliran masuk atau aliran keluar dari manfaat ekonomi

bukan masalah yang mendasari sumber daya atau kewajiban. Untuk menghindarkan dari salah tafsir maka IASB mendefinisikan ulang aktiva secara eksplisit:

- a. aktiva adalah sumber daya, bukan ultimate aliran masuk atau aliran keluar dari manfaat ekonomi, dan
- b. aktiva harus mampu menghasilkan aliran masuk dari manfaat ekonomi.

Definisi aktiva ini menitik beratkan pada fenomena ekonomi yang ada pada dunia nyata dan yang relevan bagi pengguna laporan keuangan dan dapat dipahami. IASB percaya bahwa definisi ini akan memperbaiki pengertian aktiva:

1. aktiva adalah sumberdaya (bukan aliran masuk dari mafaat ekonomi)
2. aktiva harus mampu menghasilkan aliran masuk manfaat ekonomi. Aliran masuk itu tidak harus pasti. Kemungkinan aliran masuk ini tidak perlu mencapai batas minimum sebelum sumberdaya tersebut memenuhi definisi aktiva.

Jadi IFRS jelas mendefinisikan bahwa aktiva adalah sumber daya dan bukan ultimate aliran masuk dimasa datang. Dengan demikian sumber daya ekonomi dapat b erupa:

- a. Hak yang ditetapkan oleh kontrak, undang-undang dan sejenisnya, seperti:
 1. Hak yang timbul dari instrument keuangan, seperti investasi dalam debt security atau equaity investment.
 2. Hak atas obyek fisik seperti property, plant dan equipment atau persediaan. Hak itu meliputi kepemilikan obyek fisik, hak untk menggunakan obyek fisik atau hak nilai sisa dari obyek leasing.
 3. Hak untk menerima sumber daya ekonomi lainnya jika pemegang hak memilih untk menggunakan haknya (hak opsi membeli underlying sumber daya ekonomik), atau dipersyaratkan untk menggunakan hak tersebut (kontrak forward untk membeli underlying sumber daya ekonomi)
 4. Hak untk mendapatkan manfaat dari stand-ready kewajiban dari pihak lain.
 5. Hak kekayaan intelektual (hak paten).
- b. Hak yang timbul dari kewajiban pihak lain

-
- c. Nilai sumber daya lain jika sumber daya tersebut mampu menghasilkan manfaat ekonomi seperti:
 - 1. Pengetahuan (know-how)
 - 2. Daftar pelanggan (customer list)
 - 3. Hubungan pelanggan dan pemasok
 - 4. Angkatan kerja, dan
 - 5. Goodwill.
 - d. Beberapa aktiva, khususnya jasa yang langsung dikonsumsi saat diterima

Manfaat ekonomi dari aktiva juga dapat berarti aliran kas potensial yang didapat secara langsung atau tidak langsung dari:

- a. Penggunaan aktiva untuk memproduksi barang atau jasa,
- b. Penggunaan aktiva untuk meningkatkan nilai aktiva lain
- c. Penggunaan aktiva untuk melunasi hutang
- d. Penggunaan aktiva untuk mengurufangi biaya
- e. Leasing aktiva kepada pihak lain
- f. Menerima jasa dari penggunaan aktiva
- g. Manjual atau menukarkan aktiva
- h. Menggadaikan aktiva untuk menjamin hutang
- i. Mengang aktiva.

A. Pengakuan (recognition) dan Menarik Kembali Pengakuan (derecognition) Aktiva

Dalam kerangka konseptual IASB mendefinisikan pengakuan sebagai berikut:

“Pengakuan adalah proses memasukkan didalam neraca atau laporan laba-rugi suatu item yang memenuhi definisi elemen dan memenuhi kriteria pengakuan yang dinyatakan dalam kerangka konseptual. Hal ini meliputi penggambaran item dalam bentuk kata dan jumlah moneter.”

Kriteria pengakuan dalam kerangka konseptual menyatakan bahwa entitas mengakui suatu item yang memenuhi definisi elemen jika:

- a. Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi dimasa depan yang diasosiasikan dengan item akan mengalir ke atau dari entitas, dan,
- b. Item tersebut memiliki cost atau nilai yang dapat diukur dengan handal

Namun demikian IASB telah merevisi kerangka konseptual sehingga konsep pengakuan harus meliputi:

- a. Kemungkinan (probability)
- b. Relevansi dan batasan cost
- c. Faithful representation, dan
- d. Meningkatkan karakteristik kualitas, verifiability, timeliness, understandability.

Kemungkinan atau probability menyatakan jika tidak mungkin mengasosiasikan manfaat ekonomik dimasa datang dengan item yang akan mengalir kea tau dari entitas, maka kita tidak dapat mengakui aktiva tersebut.

Informasi harus relevan bagi pengguna laporan keuangan yaitu mampu membuat beda didalam keputusan bagi pengguna. Dalam banyak kasus pengakuan sumber daya memberikan informasi yang relevan bagi penggunaan laporan keuangan, tetapi dalam kasus lain mungkin tidak memberikan informasi yang relevan atau tidak cukup relevan untuk membenarkan dari segi biayanya. Jika tingkat ketidakpastian estimasi terlalu besar ,maka relevansi dari estiamsi tersebut manjadi dipertanyakan. Dalam kasus seperti jika tidak tersedia pengukuran aktiva yang lain yang akan memberikan informasi relevan bagi pengguna, maka sebaiknya tidak pengakuan aktiva. Jika sumber daya tidak memberikan informasi yang relevan, tidak komplit dan tidak dapat dipahami maka sebaiknya tidak ada pangakuan aktiva.

Suatu entitas akan mengakui aktiva jika aktiva tersebut mempunyai cost atau nilai yang dapat diukur secara handal. Informasi adalah handal jika bebas dari kesalahan material dan bias dan juga pengguna laporan keuangan dapat mengandaikannya karena faithful representation. Kerangka konseptual IFRS menyatakan bahwa informasi itu akan realibel (handal) jika:

- a. Informasi itu memperhitungkan dan menyajikan transaksi sesuai dengan prinsip substance over form, yaitu sesuai dengan substansinya dan kenyataan ekonomi bukan hanya bentuk hukumnya saja.
- b. Informasi itu netral atau bebas dari bias
- c. Informasi itu harus komplit dalam batas materialitas dan cost.

B. Derecognition (Menarik Kembali Pengakuan)

Dalam IFRS 9 tentang Financial Instruments mendefinisikan bahwa derecognition adalah menarik kembali aktiva yang pernah diakui dari laporan neraca perusahaan. Namun demikian kerangka konseptual tidak memberikan definisi derecognition dan juga tidak menetapkan kapan derecognition dilakukan. Tidak adanya aturan yang jelas derecognitionm didalam kerangka konseptual, maka standar yang berbeda akan mengadopsi pendekatan yang berbeda untk derecognition. Hal inik menimbulkan risiko inkonsistensi yang pada gilirannya ada risiko mengadopsi pendekatan rule-based daripada principle-based. Konsekuensi derecognition adalah:

- a. Suatu entitas tidak akan mengakui lagi aktiva yang pernah diakui sebelumnya.
- b. Suatu entitas mungkin akan mengakui aktiva yang timbul dari transaksi atau kejadian yang akn menimbulkan derecognition, dan
- c. Laba atau rugi dapat timbul dari adanya derecognition aktiva yang sebelumnya diakui dan pengakuan dari aktiva baru.

Tujuan akuntansi terhadap transaksi yang akan menimbulkan derecognition harus represent faithfully kedua hal berikuit ini:

- a. Sumber daya itu harus masih ada setelah transaksi
- b. Perubahan didalam sumberdaya adalah akibata dari transaksi.

C. Pengukuran Aktiva

Pengukuran menurut IFRS adalah proses menentukan jumlah yang akan dimasukkan didalam laporan keuangan. Pengertian "pengukurun" memngacu pada jumlah yang disajikan atau disclosed. Konsep pengukuran harus memenuhi tujuan laporan keuangan dan memenuhi karakteristik kualitatif. IASB memberikan tiga metode pengakuan aktiva yaitu: (1) cost based, (2) current market price, dan (3) cash-flow based lainnya. IASB menetapkan bahwa semua aktiva dapat dikukur dengan dasar yang sama.

D. Cost based

Definisi cost dalam IAS 16 tentang Property, Plant and Equipment, IAS 38 tentang Intangible Asset dan IAS 40 tentang Investment Property adalah:

“Jumlah kas atau ekuivalen kas yang dibayarkan atau nilai wajar (fair value) yang digunakan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat diperoleh atau dibangun.”

IAS 2 tentang Inventories menyatakan bahwa cost meliputi harga beli dan semua biaya yang timbul untuk mendapatkan inventory tersebut sampai dilokasi. Pengakuan awal cost aktiva harus disesuaikan sepanjang waktu dalam berbagai cara:

- a. Depresiasi atau amortisasi
- b. Bunga akrual, accretion of discount, atau amortisasi premium; dan
- c. Impairment aktiva

Cost juga dapat disesuaikan terhadap perubahan harga sebagai contoh:

- a. Cost disesuaikan untuk menvermainkan adanya kenaikan harga-harga umum. Hal ini relevan untuk entitas yang beroperasi dalam kondisi ekonomi inflasi yang tinggi sesuai IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies.
- b. Cost dapat disesuaikan untuk mencerminkan perubahan spesifik harga yaitu aktiva diakui sebagai nilai cost penggantinya (replacement cost). Beberapa pengguna laporan keuangan percaya bahwa margin yang dapat dihasilkan dari penggunaan replacement cost lebih relevan daripada margin yang dihasilkan dari historical cost.

E. Current Market Prices termasuk Fair Value

Fair value sering digunakan sebagai ukuran nilai sekarang didalam IFRS. IFRS 13 tentang Fair Value Measurement mendefinisikan fair value (nilai wajar) sebagai “harga yang akan diterima untuk menjual aktiva pada transaksi yang adil antara partisipan pasar pada tanggal pengukuran”. Lebih lanjut IFRS 13 menyatakan:

“pengukuran fair value suatu aktiva menggunakan teknik nilai sekarang (present value) semua elemen di bawah ini dari persepektif partisipan pasar pada tanggal pengukuran:

- a. Taksiran aliran kas mendatang
- b. Ekpektasi tentang kemungkinan variasi dalam jumlah dan waktu aliran kas yang menggambarkan ketidakpastian yang melekat pada aliran kas tersebut.

-
- c. Nilai sekarang dari uang yang digambarkan oleh tingkat risk-free aktiva keuangan yang mempunyai tanggal jatuh tempo .
 - d. Faktor-faktor lain yang akan dipertimbangkan oleh partisipan pasar.

Fair value yang didefinisikan dalam IFRS 13 adalah exit price. Exit price sangat relevan jika aktiva tersebut diperolah untuk tujuan dijual kembali karena exit price akan mencerminkan hasil yang diperoleh saat dijual. Sebaliknya gunakan entry price (sebagai misal replacement cost) ketika:

- a. Aktiva tersebut digunakan daripada untuk dijual; atau
- b. Exit price tidak tersedia atau tidak mencerminkan transaksi yang adil antara pembeli dan penjual.

F. Pengukuran Dasar Aliran Kas Lainnya

Beberapa pengukuran yang digunakan oleh IFRS bukan cost based maupun market price , tetapi didasarkan estimasi aliran kas mendatang. Estimasi aliran kas mendatang ini digunakan untuk:

- a. Impairment aktiva keuangan, piutang lease
- b. Impairment aktiva non-keuangan
- c. Net realizable value Persediaan
- d. Deferred tax Aktiva

Pengukuran aliran kas mendatang digunakan jika:

- a. Cost atau current market price tidak memberikan informasi yang cukup relevan
- b. Tidak ada cost atau penerimaan dari item yang akan diukur
- c. Current market price sangat sulit atau terlalu mahal untuk mendapatkannya.

Referensi

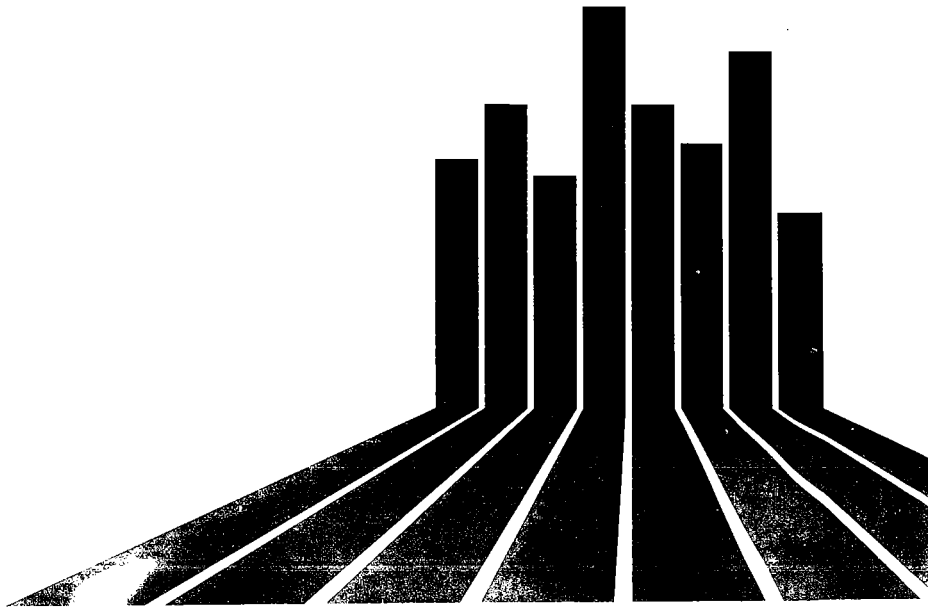
- APB, 1970, APB Statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises", New York: AICPA
- APB, 1973, APB Opinion No. 29, "Accounting for Non-Monetary Transaction", New York: AICPA Accounting Terminology Bulletin No. 1, (August, 1953)
- Belkaoui, A.R., 1993, Accounting Theory, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Canning, 1929, The Economics of Accountancy, Roland Press
- FASB, 1978, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness organizations", Stamford, Connecticut
- FASB, 1983, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, "Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1985, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, "Elements of Financial Statements: A Replecement of FASB Concepts Statement No. 3", Stamford, Connecticut
- Godfrey, J., et.al., 1994, Accounting Theory, Sydney: John Wiley and Sons
- Hendriksen, E.S., 1982, Accounting Theory, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.

-
- Hendriksen, E.S., and M.F. van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- IAI, 1992, "Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan", *Standar Akuntansi Keuangan Buku Satu*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat
- IASB. 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper. IFRS
- Ijiri, Y, 1967, *The Foundation of Accounting Measurement*, Prentice-Hall
- Kam, V., 1992, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons
- Miller, M. C dan A.A. Islam, 1988, *The Definition and Recognition of Assets*, Gaufield, Victoria: AARF
- MacNeal, K., 1939, *Truth in Accounting*, Univeristy of Penvsylvania,
- Moonitz, M.. 1961, *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1, New York: AICPA
- Paton, W., 1962, *Accounting Theory*, Scholar Book Company (originally published in 1922)
- Paton, W. A., and A.C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, AAA
- Sprague, C., 1907, *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press
- Vatter, W., 1947, *The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reporting*, University of Chicago Press



Bab 9

Konsep Hutang Dan Ekuitas



Bab 9

Konsep Hutang Dan Ekuitas

Pada bagian ini akan dijelaskan salah satu elemen penting dalam laporan keuangan yang termasuk dalam kelompok pasiva. Hutang merupakan elemen laporan keuangan yang berkaitan dengan pihak diluar perusahaan yaitu kreditor. Oleh karena itu agar hutang dapat disajikan dengan baik dalam laporan keuangan diperlukan pemahaman yang jelas dari sisi konseptual mengenai pengertian hutang, terjadinya hutang, pengukuran hutang dan lain-lain.

1. KARAKTERISTIK HUTANG

Karakteristik hutang berkaitan dengan sisi semantik dari hutang. Pemahaman terhadap karakteristik hutang memainkan peranan penting dalam mengidentifikasi apakah transaksi atau peristiwa tertentu betul-betul memenuhi kriteria hutang sehingga dapat dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan. Karakteristik tersebut berkaitan dengan identifikasi terhadap definisi hutang.

Sejalan dengan pengertian aktiva, hutang didefinisikan berdasarkan makna ekonomi yang berkaitan dengan kejadian/peristiwa masa mendatang, yaitu sesuatu yang dikaitkan dengan manfaat ekonomi. Menurut FASB dalam SFAC No. 6, hutang didefinisikan sebagai berikut:

Hutang adalah pengorbanan manfaat ekonomi masa mendatang yang mungkin timbul karena kewajiban sekarang suatu entitas untuk menyerahkan aktiva atau memberikan jasa kepada entitas lain di masa mendatang sebagai akibat transaksi masa lalu.

Sama dengan definisi hutang yang dikemukakan FASB, IAI (1994) mendefinisikan hutang (kewajiban) sebagai berikut:

Kewajiban merupakan hutang perusahaan masa kini yang timbul dari peristiwa masa lalu, penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya perusahaan yang mengandung manfaat ekonomi (paragraf 62).

Dari definisi yang dikemukakan FASB diatas, pengertian hutang memiliki dua komponen utama, yaitu:

1. Adanya kewajiban sekarang dalam bentuk pengorbanan manfaat ekonomi di masa mendatang dari penyerahan barang atau jasa.
2. Berasal dari transaksi/peristiwa masa lalu (telah terjadi).

A. Kewajiban sekarang

Kewajiban sekarang memiliki arti bahwa kewajiban tersebut timbul karena pada saat sekarang suatu entitas memiliki tanggung jawab yang tidak dapat dihindari untuk menyerahkan barang/jasa. Kewajiban tersebut mungkin timbul dari pembelian barang/jasa, kerugian-kerugian yang dialami dan harus ditanggung oleh perusahaan, dan lain-lain. Kewajiban yang masih tergantung pada peristiwa masa mendatang, tidak boleh diakui sebagai hutang kecuali ada suatu kemungkinan yang cukup besar bahwa peristiwa tersebut akan terjadi.

Definisi tentang hutang pada dasarnya serupa dengan definisi aktiva, yaitu tidak mengarah pada sesuatu yang ada di dunia nyata pada saat sekarang. Definisi tersebut di atas lebih didasarkan pada peristiwa masa mendatang yang belum diketahui terjadinya. Oleh karena pengorbanan tersebut belum benar-benar terjadi, maka pengorbanan tersebut tidak dapat dikatakan sebagai sesuatu yang nyata.

Ada pihak yang mengkritik bahwa definisi yang dikemukakan oleh FASB bersifat salah kaprah dan tumpang tindih. Pengorbanan manfaat ekonomi dimasa mendatang pada dasarnya sama dengan penyerahan aktiva/jasa di masa mendatang. Dengan demikian dalam

pengertian tersebut sebenarnya terdapat dua istilah yang memiliki arti sama tetapi ditempatkan pada pengertian yang sama pula.

Obyek hutang yang sebenarnya adalah kewajiban yang ada pada saat sekarang. Oleh karena itu menurut Kam (1990: p.111) definisi hutang yang lebih menunjukkan kondisi pada saat sekarang adalah:

Kewajiban suatu unit usaha yang merupakan keharusan bagi unit usaha tersebut untuk menyerahkan aktiva/jasa pada pihak lain dimasa mendatang sebagai akibat transaksi masa lalu.

Hutang sering juga disebut dengan Klaim/Hak tertentu pihak lain terhadap aktiva suatu perusahaan. Hal ini disebabkan suatu unit usaha dapat memiliki aktiva/jasa karena adanya pihak lain yang menyediakan dana untuk memperoleh aktiva/jasa tersebut. Oleh karena itu, jumlah aktiva yang ada pada neraca pada dasarnya merupakan klaim pihak lain terhadap sumber ekonomi perusahaan (aktiva), sehingga entitas memiliki kewajiban untuk menyerahkan aktiva/jasa pada pihak lain tersebut. Kewajiban tersebut dapat dikelompokkan ke dalam dua jenis yaitu:

1. Kewajiban pada kreditor/hutang
2. Kewajiban pada pemilik (owners equity)

Meskipun kedua pihak tersebut memiliki hak terhadap aktiva namun keduanya memiliki hak yang berbeda. Kreditor memiliki hak untuk didahulukan pelunasannya dalam kasus likuidasi. Klaim pelunasan tersebut cenderung bersifat pasti baik jumlah maupun waktu pembayarannya. Sedang untuk pemilik, hak atas aktiva hanya didasarkan pada sisa aktiva setelah kewajiban terhadap kreditor dipenuhi. Konsekuensinya, jika kewajiban timbul (misalnya ada pengumuman pembagian dividen), entitas tersebut memiliki kewajiban yang harus dipenuhi (berupa hutang dividen)

B. Hasil Transaksi Masa Lalu.

Syarat lain dari hutang adalah berasal dari transaksi masa lalu. Transaksi tersebut menunjukkan transaksi yang benar-benar telah terjadi sehingga dapat digunakan untuk memastikan bahwa hanya kewajiban sekarang yang harus dicatat sebagai hutang dalam neraca. Masalahnya adalah peristiwa masa lalu yang bagaimana yang dapat dijadikan dasar sehingga syarat tersebut dipenuhi?

Syarat ini membutuhkan adanya suatu kriteria khusus untuk menentukan apakah suatu kewajiban telah terjadi atau belum. Misalnya suatu perusahaan melakukan pemesanan pembelian barang secara kredit dengan supplier tertentu. Aturan yang sekarang ada menjelaskan bahwa pada saat pemesanan tersebut dilakukan, belum terjadi adanya kewajiban yang harus diakui sampai barang yang dibeli benar-benar diterima oleh perusahaan atau telah terjadi perpindahan hak milik atas barang tersebut. Jadi dalam hal ini yang dikatakan sebagai peristiwa masa lalu adalah saat penerimaan barang, bukan saat dilakukannya pemesanan.

Kasus *unperformed executory contract* merupakan bukti mengenai arti penting interpretasi terhadap makna "transaksi masa lalu". *Executory contract* pada dasarnya merupakan kontrak yang belum dijalankan oleh kedua belah pihak. Masalahnya, apakah penandatanganan kontrak secara otomatis dapat menimbulkan hutang? Contoh dari *executory contract* adalah perjanjian pembelian jangka panjang (*long-term purchase agreement*). Kontrak pembelian ini merupakan perjanjian antara pembeli dan supplier dimana pembeli setuju membayar sejumlah tertentu uang secara periodeik setiap kali menerima barang/jasa dari supplier dan pembayarannya tidak tergantung pada kondisi apakah pembeli mengambil pengiriman tersebut. Jadi, karena *executory contract* adalah kontrak yang belum dilaksanakan oleh kedua pihak, maka kontrak ini tidak dapat dijadikan dasar untuk mengakui hutang.

2. TERJADINYA HUTANG

Interpretasi terhadap kejadian yang dapat menimbulkan hutang memainkan peranan penting dalam mengakui hutang yang akan disajikan di neraca. Hutang tidak hanya terjadi karena faktor kontraktual yang didasarkan pada aspek yuridis, tetapi juga karena faktor lain yang memenuhi kriteria pengakuan hutang. Intinya interpretasi terhadap terjadinya hutang cenderung didasarkan konsep *economic substance over legal form* bukan semata-mata pada aspek yuridisnya. Dengan demikian, apabila ditinjau dari substansi ekonomi suatu transaksi/peristiwa memenuhi kriteria hutang, otomatis hutang akan diakui dan disajikan dalam neraca.

A. Keadaan Yang Dapat Menimbulkan Hutang

Definisi yang dikemukakan FASB di atas merupakan upaya untuk memberikan penafsiran semantik (interpretatif) bagi suatu unit

usaha. Dua karakteristik yang penting adalah kewajiban tersebut sudah ada pada saat itu dan harus merupakan hasil transaksi masa lalu. Jadi timbulnya hutang tergantung pada terjadinya suatu transaksi/kejadian yang bersifat eksternal. Transaksi tersebut dapat berupa transaksi keuangan atau kejadian nonkeuangan seperti timbulnya kecelakaan yang menimbulkan kewajiban untuk mengganti suatu kerusakan.

Barang/jasa yang diperoleh oleh suatu unit usaha merupakan transaksi yang dapat menimbulkan kewajiban untuk membayar kepada pihak lain. Sebaliknya kewajiban untuk membayar suatu barang/jasa yang diperoleh di masa yang akan datang tidak dapat dipandang sebagai hutang. Jadi untuk menentukan suatu transaksi sebagai hutang atau bukan sangat tergantung pada kemampuan untuk menafsirkan transaksi/kejadian yang menimbulkannya. Namun demikian, ditinjau dari penafsiran semantik apabila suatu kewajiban dalam kenyataannya memang ada, maka yang paling penting adalah mencatat hal tersebut sebagai suatu hutang tanpa memperhatikan bagaimana terjadinya.

Kohler, (1970: hal. 263) menyatakan bahwa hutang adalah suatu jumlah yang harus dibayar dalam bentuk uang, barang atau jasa khususnya hutang yang memiliki kriteria sebagai berikut:

- a. terjadi/telah terjadi (*current liability*)
- b. terjadi pada suatu saat tertentu di masa mendatang misalnya hutang untuk pembiayaan (*funded debt*), hutang yang masih harus dibayar (*accrued liability*)
- c. terjadi karena tidak dilaksanakannya suatu tindakan di masa yang akan datang, misalnya pendapatan yang ditangguhkan dan hutang bersyarat/*contingent liability*

Atas dasar hal di atas, dapat dirumuskan bahwa hutang dapat terjadi karena beberapa faktor. Hutang dapat terjadi karena faktor berikut ini:

1. Kewajiban Legal/Kontrak (*Contractual Liabilities*)

Kewajiban legal adalah hutang yang timbul karena adanya ketentuan formal berupa peraturan hukum untuk membayar kas atau menyerahkan barang (jasa) kepada entitas tertentu. Misalnya hutang dagang dan hutang bank. Hutang atas dasar hukum merupakan pandangan terhadap hutang yang paling sempit.

2. Kewajiban Konstruktif (*Constructive Liabilities*)

Kewajiban konstruktif timbul karena kewajiban tersebut sengaja diciptakan untuk tujuan/kondisi tertentu, meskipun secara formal tidak dilakukan melalui perjanjian tertulis untuk membayar sejumlah tertentu dimasa yang akan datang. Contoh jenis kewajiban ini adalah bonus yang akan diberikan kepada karyawan. Rencana bonus yang akan diberikan kepada karyawan dapat dipandang sebagai kewajiban sekarang suatu entitas untuk menyerahkan barang/jasa di masa mendatang sehingga menimbulkan adanya hutang (Hutang Bonus).

3. Kewajiban EQUITABEL (*Equitable Liabilities*)

Kewajiban ekuitabel adalah hutang yang timbul karena adanya kebijakan yang diambil oleh perusahaan karena alasan moral/etika dan perlakuannya diterima oleh praktik secara umum (contohnya: hutang garansi). Kewajiban ekuitabel dapat dianggap sebagai kewajiban oleh kedua belah pihak yang terlibat meskipun terjadinya tidak melalui proses hukum. Jadi kewajiban/hutang yang dicatat dalam laporan keuangan tidak harus berasal dari kewajiban/hutang yang sah menurut aturan hukum. Biasanya kewajiban ini timbul karena adanya keharusan untuk membuat pembayaran di masa mendatang demi hubungan bisnis yang baik atau karena kebiasaan pelaku bisnis yang dianggap baik. Contohnya adalah hutang garansi yang muncul karena alasan moral dimana perusahaan diharapkan tidak merugikan konsumen sehingga perlu memberikan garansi atas setiap produk yang terjual

Apabila diperhatikan, definisi yang ada dalam SFAC No. 6 sebenarnya juga mencakup kewajiban ekuitabel dan kewajiban legal. Kewajiban ekuitabel timbul adanya sanksi moral, sosial atau kebiasaan. Legalitas kewajiban biasanya sulit untuk ditentukan dan dapat melalui keputusan pengadilan. Oleh karena itu untuk mengakui suatu hutang apabila secara hukum dapat dilakukan maka suatu hutang dapat segera diakui. Sebaliknya apabila tidak diatur dalam hukum, suatu hutang dapat diakui menurut kebiasaan atau praktik yang diterima umum dalam kegiatan usaha.

Kewajiban yang timbul secara legal dalam praktik tidak banyak menimbulkan masalah. Hal ini disebabkan apabila perusahaan tidak melaksanakan kewajiban, maka perusahaan dapat dikenai sanksi atau

hukuman sesuai dengan peraturan hukum yang berlaku. Sebaliknya, kewajiban equitabel yang berlaku dalam praktik, tidak didasarkan pada ketentuan hukum. Akibatnya dalam praktik, sering timbul ketidakkonsistenan.

Suatu perusahaan mungkin saja tidak berkewajiban untuk mengorbankan aktiva/jasa, apabila perusahaan dapat menghindari pengorbanan tersebut tanpa adanya sanksi hukum. Misalnya, perusahaan mengambil kebijakan untuk memberikan garansi atas produk baru yang dijual dan garansi tersebut tidak diumumkan. Apabila perusahaan membatalkan garansi tersebut, maka hutang garansi yang diakui akan hilang atau dihapus dari neraca. Penghapusan hutang dengan cara ini jelas tidak akan menimbulkan tuntutan hukum terhadap perusahaan. Oleh karena itu, kewajiban equitable cenderung tidak konsisten dalam praktik.

B. Unconditional Right of Offset

Kewajiban yang berasal dari kontrak berjalan untuk memperoleh suatu barang dan jasa di masa mendatang dapat dikatakan sebagai suatu transaksi hutang atau sebaliknya bukan hutang. Kewajiban tersebut merupakan suatu transaksi keuangan yang berasal dari transaksi usaha dan menimbulkan kewajiban untuk melakukan pembayaran di masa mendatang, apabila suatu barang atau jasa telah diterima. Umumnya akuntan tidak akan mencatat kontrak tersebut apabila tidak ada satu pihakpun yang melaksanakan suatu prestasi kerja. Alasannya adalah sebelum barang tersedia, kewajiban pembeli terhadap hak penguasaan aktiva ditandai oleh hak pembeli untuk menerima barang tersebut.

Sebelum barang benar-benar ada dan terikat dengan kontrak, maka terdapat satu hak tak bersyarat untuk menguasai aktiva. Sebaliknya jika barang atau jasa tersebut terikat menurut kontrak, pembeli tidak dapat membatalkan kontrak tanpa membayar barang dan jasa yang disepakati dalam kontrak, meskipun barangnya belum diterima. Misalnya hutang yang timbul dalam proyek konstruksi jangka panjang dan kontrak beli sewa (lease) atas aktiva dalam jangka panjang.

Dalam kondisi tertentu kontrak yang harus dilaksanakan atas pembelian barang/jasa dapat tidak dilaporkan bila kewajiban terhadap komitmen pembelian tersebut melebihi nilai barang yang diperoleh. Misalnya jika terdapat penurunan yang material terhadap harga barang terjadi setelah kontrak pembelian jangka panjang

ditandatangani, maka kewajiban tersebut melebihi nilai hak menurut kontrak. Akibatnya timbul suatu kerugian. Oleh karena itu pencatatan terhadap hutang hanya dilakukan sebesar kerugian yang terjadi dari pelaporan laba bersih dan mengkredit jumlah yang sama dengan debit kerugian yang timbul.

Apabila diperhatikan, definisi hutang yang dikemukakan dalam SFAC No. 3 tampaknya tidak memasukkan kewajiban yang tunduk pada hak penguasaan atas aktiva tak bersyarat. Namun demikian, kewajiban tersebut sebenarnya dapat dimasukkan dalam definisi ini karena muncul dari transaksi atau kejadian di masa lalu dan ketidakpastian mengenai keberadaan hutang tersebut tidak begitu signifikan. Oleh karena pelaksanaan kontrak biasanya mempengaruhi arus kas di masa mendatang, maka pengungkapan terhadap hal tersebut akan relevan bagi investor dan kreditor.

Atas dasar berbagai sumber terjadinya hutang di atas, secara umum dapat dirumuskan bahwa hutang harus diakui dalam laporan keuangan apabila memenuhi kriteria berikut ini:

1. Ada kemungkinan bahwa pengorbanan potensi jasa/manfaat ekonomi masa mendatang akan dilakukan atau akan terjadi.
2. Jumlah hutang dapat diukur dengan cukup pasti.

Sementara itu Kam (1990) mengatakan bahwa hutang dapat diakui berdasarkan kondisi berikut ini:

1. *Didasarkan pada hukum*
Adanya dasar hukum yang menyebabkan terjadinya hutang merupakan syarat legal untuk mengakui hutang, meskipun seringkali dapat terjadi karena kewajiban equitable.
2. *Pemakaian prinsip konservatisme*
Prinsip konservatisme mensyaratkan untuk mengantisipasi kerugian dari pada keuntungan. Jadi rugi/hutang akan segera diakui kalau ada kemungkinan akan terjadi. Pencatatan terhadap rugi/hutang semacam ini merupakan praktek yang diterima umum.
3. *Substansi ekonomi suatu transaksi*
Apabila suatu transaksi ditinjau dari makna ekonominya telah terjadi, maka hutang dapat segera diakui dan dilaporkan dalam laporan keuangan. Substansi ekonomi berkaitan dengan relevansi informasi akuntansi. Jadi yang menjadi pertimbangan adalah apakah pencantuman hutang tertentu dalam neraca dipandang penting dan bermanfaat bagi pemakai?

4. *Kemampuan mengukur nilai hutang*

Kriteria ini berkaitan dengan reliabilitas informasi. Apabila pengukuran terhadap hutang sangat subyektif/arbitrer, maka lebih baik tidak dilakukan pengukuran dan hutang tidak dicatat dalam neraca.

3. PENGUKURAN HUTANG

Dalam beberapa kasus, kewajiban timbul dari suatu kontrak yang jumlah dan waktu pembayarannya ditetapkan atas dasar kondisi kontrak. Namun demikian pada kasus yang lain, jumlah yang dibayarkan tergantung pada kejadian di masa.

Dasar pengukuran hutang adalah jumlah rupiah sumber ekonomi yang harus dikorbankan apabila pada saat penilaian (pelaporan), hutang dilunasi. Hal ini disebabkan tujuan penyajian hutang biasanya dikaitkan dengan masalah likuidasi. Dengan demikian, dasar penilaian yang digunakan adalah nilai sekarang pengeluaran kas/pengorbanan sumber ekonomi dimasa mendatang untuk melunasi hutang tersebut sampai tanggal jatuh tempo. Atau dengan kata lain, besarnya nilai hutang tersebut harus didiskontokan dengan tingkat bunga tertentu dengan rumus sebagai berikut:

$$PV = F(1 + r)^{-t}$$

- PV = Nilai sekarang dari hutang pada tanggal penilaian
F = Aliran kas masa mendatang pada periode t dari tanggal penilaian
r = tingkat bunga

Sebenarnya dasar penilaian tersebut berlaku untuk semua hutang. Namun demikian, atas dasar alasan kepraktisan biasanya hutang jangka pendek dapat disajikan sebesar nilai nominal yang dapat berupa jumlah kotor faktur pembelian atau jumlah neto setelah potongan tunai. Disamping itu, Weil (1990) menyebutkan bahwa pendiskontoan terhadap elemen laporan keuangan hanya dapat dilakukan bila:

1. elemen tersebut menunjukkan klaim kepada atau kewajiban untuk membayar sejumlah tertentu yang dapat ditaksir dengan cukup pasti
2. perusahaan akan membayar jumlah tersebut dalam periode lebih dari satu tahun setelah tanggal neraca

-
3. a. klaim/kewajiban timbul dari transaksi, kecuali transaksi *executory contract*
 - b. perusahaan telah merevaluasi elemen neraca karena adanya informasi baru.

4. PENYELESAIAN HUTANG

Hutang dianggap selesai/dilunasi apabila suatu perusahaan telah melakukan kewajiban untuk menyerahkan aktiva/jasa kepada pihak lain. Dengan demikian pelunasan suatu hutang hanya terjadi apabila terdapat penyerahan aktiva/jasa kepada pihak lain. Yang menjadi masalah adalah apabila hutang dilunasi dengan cara menegeluarkan saham baru. Misalnya PT. A meminjam uang kepada bank sebesar Rp. 1000.000,00 dan berjanji akan melunasi hutang tersebut dengan menggunakan saham biasa sebanyak 1000 lembar. Apakah contoh ini dapat dikatakan sebagai pelunasan suatu hutang?

Secara konseptual, pelunasan hutang dengan menggunakan saham tidak dapat dikatakan sebagai pelunasan hutang. Hal ini disebabkan saham tersebut bukan kelompok aktiva/jasa. Keadaan tersebut berlaku juga untuk pelunasan hutang yang dilakukan dengan menggunakan dividen saham. Pada saat dividen saham diumumkan, memang perusahaan memiliki kewajiban untuk menyerahkan sahamnya sendiri. Namun demikian, saham tersebut jelas bukan aktiva/jasa, sehingga tidak dapat dikatakan sebagai pelunasan hutang. Lain halnya kalau dividen yang diumumkan adalah dividen kas. Pengumuman tentang pembagian dividen kas jelas akan menimbulkan adanya hutang. Hal ini disebabkan perusahaan memiliki kewajiban untuk menyerahkan kas dimasa mendatang. Dengan demikian pembagian dividen kas dapat dikatakan sebagai pelunasan hutang.

IAI (1994: paragraf 62) dalam SAK menyebutkan bahwa penyelesaian kewajiban masa kini biasanya melibatkan perusahaan untuk mengorbankan sumber daya yang memiliki manfaat masa depan demi untuk memenuhi tuntutan pihak lain. Penyelesaian kewajiban yang ada sekarang dapat dilakukan dengan berbagai cara, misalnya dengan:

- Pembayaran kas
- Penyerahan aktiva
- Pemberian jasa
- Penggantian kewajiban tersebut dengan kewajiban yang lain atau,
- Konversi kewajiban menjadi ekuitas

Kewajiban juga dapat dihapus dengan cara lain seperti kreditor membebaskan atau membatalkan haknya.

A. *In-Substance Defeseance*

Dalam FASB statement No. 76 dijelaskan bahwa ada alternatif lain yang dapat dilakukan untuk melunasi hutang yaitu dengan cara yang dikenal dengan nama *In-Substance Defeseance*. *In-Substance Defeseance* adalah suatu rencana perjanjian dimana seorang debitur menempatkan sejumlah tertentu harta monoter secukupnya yang bebas resiko pada kuasa badan perwalian (*trust*) tertentu untuk digunakan sebagai pembayaran hutang dimasa mendatang.

Jadi menurut FASB, berdasarkan konsep *economic substance over legal form*, seorang debitur dapat menghapus hutangnya dari neraca apabila debitur tersebut telah menempatkan/menyerahkan sejumlah tertentu kas atau aktiva monoter lainnya kepada badan perwalian untuk digunakan sebagai pelunasan hutang. Dalam kondisi demikian, debitur tersebut tidak memiliki kewajiban untuk melakukan pembayaran di masa mendatang dan hutangnya dianggap telah dilunasi sehingga dikeluarkan dari neraca.

Lebih lanjut dalam *Technical Bulletin* No. 84-4, FASB menyatakan bahwa hutang *tidak* dapat dianggap lunas melalui *in-substance defeseance* apabila *aktiva yang ditempatkan/diserahkan pada badan perwalian diperoleh pada saat yang sama dengan saat terjadinya hutang*. Di samping itu, aktiva yang ditempatkan harus benar-benar bebas resiko. Meskipun *in-substance defeseance* tersebut dapat dikatakan sebagai pelunasan hutang, namun secara yuridis (hukum) perusahaan masih memiliki hutang pada kreditor.

Gambaran tentang pelunasan hutang dengan *cara in-substance defeseance* dapat dilihat pada contoh berikut ini. PT. A memiliki hutang obligasi sebesar Rp. 10.000.000 dengan tingkat bunga 8% per tahun, jangka waktu pelunasannya 10 tahun. Atas hutang tersebut, PT.A membeli sertifikat Bank Indonesia senilai Rp. 10.000.000 dengan tingkat bunga 8% dan jangka waktunya 10 tahun. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai dengan total pengeluaran Rp 7.500.000. Sertifikat Bank Indonesia kemudian diserahkan pada Badan Perwalian untuk digunakan sebagai pelunasan hutang.

Jurnal yang dibuat untuk transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Pada saat Pembelian

	Investasi pada Sertifikat Bank Indonesia	Rp. 10.000.000
	Kas	Rp. 10.000.000

Pada saat penempatan Sertifikat Bank Indonesia pada badan perwalian:

Hutang Obligasi	Rp. 10.000.000
Investasi Sertifikat Bank Indonesia	Rp. 7.500.000
Untung (<i>extraordinary</i>)	Rp. 2.500.000

Manfaat apa yang diperoleh oleh PT. A dalam melakukan transaksi semacam itu? Keuntungan PT.A dari tindakan tersebut adalah:

1. Hutang akan berkurang sehingga rasio *debt-equity* menjadi lebih baik.
2. Laba bersih tahun berjalan akan meningkat
3. Untuk tujuan pajak, untung tidak dapat diakui karena PT.A secara hukum masih berkewajiban membayar hutang.
4. Pendapatan bunga dari Sertifikat Bank Indonesia dapat digunakan untuk menutup biaya bunga atas hutang obligasi.

Kasus *in-substance defeasance* sering menimbulkan masalah yaitu, kapan hutang akan berhenti diakui? Dari definisi hutang terlihat bahwa hutang dapat dianggap lunas apabila ada aktiva/jasa yang diserahkan pada pihak lain. Perlakuan terhadap *in-substance defeasance* ini sering menimbulkan pro dan kontra.

Menurut suplemen Statement No. 76, sebenarnya dalam *in substance defeasance*, perusahaan (debitur) telah menempatkan aktiva tertentu pada badan perwalian. Hal ini menunjukkan bahwa pengorbanan telah dilakukan karena perusahaan telah menyerahkan aktiva tertentu. Sebaliknya pihak yang mengkritik *Statement* tersebut menyatakan bahwa perusahaan (debitur) sebenarnya belum melakukan kewajiban sampai kreditur benar-benar telah dibayar.

Beberapa akuntan juga meragukan perlakuan terhadap hutang yang dilunasi dengan cara *in-substance defeasance*. Keraguan tersebut timbul terutama bila aktiva yang diserahkan tidak sesuai atau hilang. Dalam kondisi demikian, bila ternyata aktiva yang diserahkan tidak

memenuhi syarat, maka hutang harus dicantumkan kembali dalam neraca.

B. Kredit Tangguhan (*Deferred Credit*)

Dalam APB Statement No. 4, hutang didefinisikan sebagai kewajiban ekonomi yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Definisi tersebut meliputi juga kredit tangguhan yang bukan merupakan kewajiban ekonomi. Atas dasar hal tersebut, kredit tangguhan yang bukan merupakan kewajiban juga harus dikelompokkan sebagai hutang apabila kredit tangguhan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Contoh dari kasus ini adalah *Deferred Taxes* yang berasal dari alokasi pajak, *Deferred Pension Cost* dan lain-lain.

Dalam laporan keuangan seringkali timbul masalah yang berkaitan dengan perlakuan kredit tangguhan tertentu yang dimasukkan sebagai hutang. Misalnya uang muka yang dibayar pembeli tetapi produk belum diserahkan kepada pembeli. Kasus demikian menunjukkan adanya kewajiban untuk menyerahkan aktiva/jasa pada masa mendatang kepada pembeli. Dengan demikian transaksi tersebut jelas dapat dianggap sebagai hutang.

Kredit tangguhan yang sering menjadi masalah laba kotor belum direalisasi (*deferred gross profit*) yang timbul dari penjualan angsuran. Apabila prinsip pengakuan pendapatan atas penjualan angsuran diterapkan, laba hanya akan diakui bila terdapat kas yang diterima atas penjualan angsuran tersebut. Laba kotor belum direalisasi merupakan perbedaan antara penjualan dengan cost barang terjual atas penjualan angsuran.

Laba kotor belum direalisasi sebenarnya bukan merupakan hutang. Hal ini disebabkan perusahaan tidak memiliki kewajiban untuk menyerahkan aktiva/jasa kepada pihak lain dimasa mendatang. Menurut FASB laba kotor belum direalisasi tersebut sebaiknya dilakukan sebagai pengurang piutang angsuran. Namun demikian, pendapat tersebut jarang/tidak diterima dalam praktek secara umum.

C. Hutang Dan Rugi Kontinjensi (*Contingent Loss/Liabilities*)

Dalam FASB Statement No. 5 dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan Kontinjensi adalah *suatu kondisi atau situasi yang menimbulkan ketidakpastian akan timbulnya kemungkinan hutang/rugi suatu perusahaan, dimana timbulnya kemungkinan tersebut tergantung pada terjadi/tidaknya satu peristiwa atau lebih dimasa mendatang*. Rugi kontinjensi sering

menjadi masalah dalam pengakuan hutang terutama menyangkut kewajiban sekarang atau masa mendatang.

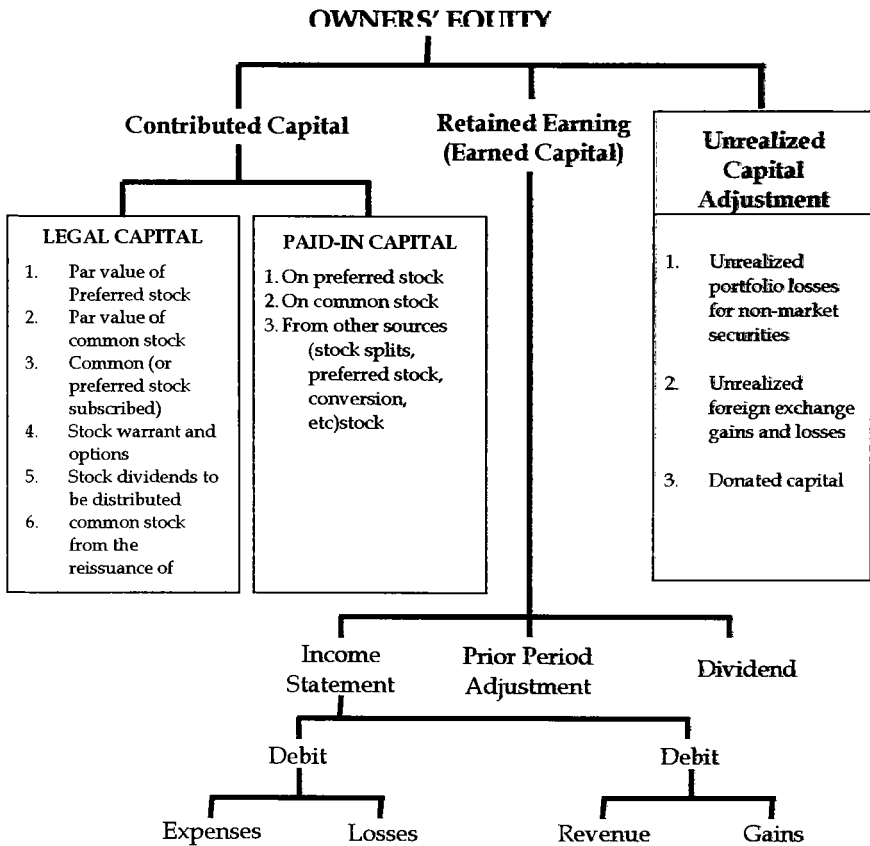
FASB menyatakan bahwa suatu hutang dapat dilaporkan apabila ada kemungkinan yang cukup besar suatu kewajiban harus dibayar dimasa mendatang dan jumlah tersebut dapat ditaksir secara cukup pasti. Hutang kontinjensi (bersyarat) harus diungkapkan dalam laporan keuangan apabila kemungkinan pembayarannya tidak besar dan juga tidak kecil. Hutang bersyarat yang memiliki probabilitas cukup tinggi antara lain berupa pemberian garansiurna jual (hutang garansi) atas penjualan yang telah dilakukan.

5. KONSEP EKUITAS

Ekuitas pemilik pada dasarnya bukan kewajiban, tetapi merupakan klaim sisa (*residual claim*) terhadap aktiva. Oleh karena itu, konsep ekuitas tidak dapat didefinisikan tersendiri, terpisah dari aktiva dan hutang. FASB *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 6 mendefinisikan ekuitas sebagai "*hak sisa terhadap aktiva suatu entitas setelah dikurangi hutang*". Dari definisi tersebut dapat dikatakan bahwa dua karakteristik ekuitas adalah sebagai berikut:

- a) Ekuitas sama dengan aktiva neto, yaitu selisih antara aktiva perusahaan dengan hutang perusahaan.
- b) Ekuitas dapat bertambah atau berkurang karena kenaikan atau penurunan aktiva neto baik yang berasal dari sumber bukan pemilik (pendapatan dan biaya) maupun investasi oleh pemilik atau distribusi kepada pemilik.

Tampilan 8.1
Komponen Ekuitas



(Sumber Belkaoui, 1993, p. 393, dan Wolk dan Turney 1997, p. 292)

Kerangka dasar ekuitas pemegang saham dapat dilihat pada tampilan 8.1. Dari tampilan tersebut dapat dilihat bahwa ada pemisahan yang jelas antara Modal Setoran (*Contributed Capital*), Laba Ditahan (*Retained Earnings*), dan Penyesuaian Modal Belum Terealisasi (*Unrealized Capital Adjustment*).

Modal Setoran mencakup modal yuridis dan modal setoran lainnya. Modal yuridis yang dihitung berdasarkan nilai nominal (*par value*) saham menunjukkan aktiva neto yang tidak dapat didistribusikan ke pemegang saham. Kelebihan nilai di atas nilai nominal diakui sebagai agio saham (*additional paid-in capital*).

Laba ditahan terdiri dari Laporan Laba/Rugi, penyesuaian periode sebelumnya, dan dividen. Oleh karena Laporan Laba/Rugi merupakan bagian dari laba ditahan, maka dapat dikatakan bahwa ada hubungan saling terkait atau artikulasi (*articulation*) antara Laporan Laba/Rugi dan Neraca.

A. Teori Ekuitas

Teori ekuitas adalah teori yang menjelaskan sudut pandang yang digunakan dalam akuntansi berkaitan dengan penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Dengan kata lain, penyusunan dan penyajian laporan keuangan sangat tergantung pada sudut pandang yang digunakan yaitu siapa yang dianggap paling berkepentingan terhadap laporan keuangan. Oleh karena itu, teori ini membahas pihak yang dianggap paling dominan dan menjadi sudut pandang dalam pelaporan keuangan. Pemakaian sudut pandang yang berbeda dapat menghasilkan format pelaporan yang berbeda pula

1. Teori *Proprietary*

Pada awalnya teori ini muncul sebagai perwujudan dari sistem pembukuan berpasangan. Teori ini memusatkan perhatiannya kepada pemilik. Jadi dalam akuntansi, tujuan perusahaan, jenis modal, makna rekening dan lain-lain semuanya dilihat dari sudut pandang pemilik. Dengan demikian tujuan perusahaan adalah meningkatkan kemakmuran pemilik. Persamaan akuntansi yang digunakan:

$$\text{aktiva} - \text{hutang} = \text{modal}$$

Aktiva merupakan kekayaan pemilik, sementara hutang merupakan kewajiban pemilik. Kepemilikan dianggap sebagai nilai bersih dari perusahaan untuk pemilik. Ketika usaha baru dimulai, nilai ini sama dengan investasi pemilik. Selama berjalannya usaha maka nilai perusahaan sama dengan investasi awal ditambah akumulasi laba bersih setelah dikurangi prive untuk pemilik. Jadi teori *proprietary* menganut *wealth concept*.

Teori *proprietary* sangat cocok diterapkan untuk organisasi perusahaan perseorangan dan firma oleh karena dalam bentuk organisasi ini ada hubungan personal antara manajemen perusahaan dengan pemilik perusahaan. Hal ini disebabkan laba bersih atau net income ditambahkan setiap periode ke rekening modal pemilik walaupun perhitungan laba bersih tidak mengukur kenaikan bersih kekayaan (*wealth*).

Teori *proprietary* tidak dapat langsung digunakan untuk bentuk perusahaan perseroan terbatas seperti halnya untuk perusahaan perseorangan dan firma. Namun demikian, dalam praktek banyak yang memandang bahwa total modal saham yang diinvestasikan dan laba ditahan dianggap sebagai kekayaan bersih pemilik dan hal ini mengimplikasikan teori *proprietary*. Konsep laba komprehensif yang diadopsi oleh FASB juga menggunakan dasar *teori proprietary* yaitu memasukkan semua item yang mempengaruhi pemilik selama periode itu kecuali pengambilan dividen dan transaksi modal.

Teori *proprietary* banyak mempengaruhi praktek-praktek akuntansi maupun terminologi akuntansi perusahaan perseroan terbatas. Sebagai misal, laba bersih suatu perusahaan sering dianggap sebagai laba bersih bagi pemilik. Lebih jauh lagi laporan keuangan harus menunjuk *pada earning per share* dan *book value per share*. Pengertian "laba bersih bagi pemilik" dapat diinterpretasikan sebagai sisa laba bersih yang dialokasikan kepada modal pemilik dan "*book value per share*" dapat diinterpretasikan sebagai *book equity per share* menurut pendekatan entitas.

Oleh karena sudut pandang yang digunakan adalah pemilik, maka pengukuran dengan menggunakan *current value* dipandang lebih relevan dibandingkan *historical cost*.

Makna laba (*Income*)

Berdasarkan sudut pemilik, pendapatan diartikan kenaikan modal pemilik, sementara biaya diartikan sebagai penurunan modal pemilik. Dengan demikian laba merupakan kenaikan kekayaan/kemakmuran pemilik selama satu periode yang menjadi hak bagi pemilik.

Pemakaian teori *proprietary* dalam akuntansi memberikan implikasi sebagai berikut:

- Semua kejadian/transaksi yang mempengaruhi perubahan kekayaan/kemakmuran pemilik dalam satu periode harus dimasukkan sebagai penentu laba.
- Perusahaan merupakan alat bagi pemilik untuk mencapai tujuannya bukan sebagai entitas yang berdiri sendiri terpisah dari pemilik.
- Dividen merupakan distribusi laba bagi pemilik.
- Bunga pinjaman dan pajak penghasilan dianggap sebagai biaya.
- Gaji yang dibayarkan pada pemilik sebagai karyawan tidak dapat diperlakukan sebagai biaya karena pemilik dianggap sama dengan perusahaan.

2. Teori Entitas (Kesatuan Usaha)

Teori entitas muncul untuk mengatasi kelemahan yang melekat pada teori proprietary. Kenyataan menunjukkan bahwa perkembangan kegiatan usaha menyebabkan perusahaan menjadi unit usaha yang berdiri sendiri terpisah dari identitas pemilik. Hal ini berarti terdapat pemisahan antara kepentingan pribadi pemilik dengan kepentingan perusahaan. Dengan demikian, transaksi/kejadian yang dicatat dan dipertanggungjawabkan adalah transaksi yang melibatkan perusahaan. Perusahaan dianggap bertindak atas nama dan kepentingannya sendiri terpisah dari pemilik. Teori entitas didasarkan atas persamaan akuntansi:

$$\begin{aligned} \text{Aktiva} &= \text{Hutang} + \text{Modal} \\ &\text{atau} \\ \text{Aktiva} &= \text{Modal (Hutang} + \text{Modal Pemilik)} \end{aligned}$$

Elemen yang ada pada sisi kanan persamaan sering disebut hutang, tetapi sesungguhnya adalah ekuitas dengan hak yang berbeda didalam perusahaan. Perbedaan utama antara hutang dan ekuitas pemilik adalah hak kreditur dapat dinilai secara independen dari penilaian yang lain jika perusahaan dalam keadaan *solvent*, sedangkan hak pemegang saham atau pemilik diukur dari penilaian aktiva yang diinvestasikan ditambah laba yang diinvestasikan kembali. Namun demikian, hak pemegang saham untuk menerima dividen dan bagian aktiva jika dilikuidasi adalah hak sebagai pemegang saham bukan hak sebagai pemilik aktiva khusus.

Jadi hutang adalah kewajiban khusus perusahaan, dan aktiva menunjukkan hak perusahaan menerima barang dan jasa khusus atau manfaat lainnya. Penilaian aktiva harus mencerminkan pengukuran manfaat yang diterima oleh perusahaan. Laba bersih suatu perusahaan umumnya diekspresikan dalam bentuk perubahan bersih modal pemilik, tidak termasuk perubahan yang berasal dari deklarasi dividen dan transaksi modal. Hal ini tidak sama dengan teori proprietary yang mengatakan bahwa laba bersih adalah laba bagi pemegang saham. Laba bersih dalam pandangan entitas menggambarkan sisa perubahan posisi ekuitas setelah dikurangi semua klaim, termasuk bunga hutang jangka panjang dan pajak penghasilan.

Jika konsep teori entitas ini dipegang teguh, maka bunga hutang harus diperlakukan sebagai distribusi laba entitas dan bukan sebagai biaya. Jadi semua distribusi dan alokasi kepada pemegang saham

(*equity holder*) harus dianggap sebagai alokasi laba perusahaan perseroan terbatas. Oleh karena laba bersih perusahaan tidak dianggap sebagai laba bersih untuk pemilik, maka penghasilan dan biaya tidak meningkat atau menurun didalam ekuitas pemilik. Penghasilan adalah produk perusahaan, dan biaya adalah barang atau jasa yang dikonsumsi untuk memperoleh penghasilan. Jadi biaya dikurangkan dari penghasilan dan selisihnya merupakan laba perusahaan yang akan didistribusikan kepada pemegang saham dalam bentuk deviden atau diinvestasikan kembali ke perusahaan.

Teori entitas cocok diterapkan untuk organisasi yang berbentuk perseroan terbatas (*corporate*), tetapi juga relevan untuk perusahaan lain yang memiliki eksistensi yang terpisah dari individu pemilik. Teori ini sangat relevan untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasi, walaupun dalam kaitan ini entitas ekonomi lebih relevan sebagai entitas akuntansi dibandingkan dengan entitas legalnya.

Perbedaan antara teori *proprietary* dan teori entitas menimbulkan perbedaan dalam melakukan penilaian aktiva. Dengan teori *proprietary*, aktiva harus dinilai dengan nilai sekarang (*current value*) oleh karena ekuitas pemilik dianggap sebagai kekayaan bersih. Dengan teori entitas, perusahaan tidak berhubungan dengan nilai sekarang oleh karena penekanannya adalah akuntabilitas *cost* kepada pemilik atau pemegang saham lainnya. Dengan demikian, dasar pengukuran yang relevan adalah *historical cost*.

Teori entitas memiliki dua versi yaitu versi tradisional dan versi baru. Perbedaan kedua versi tersebut terletak pada sudut pandang yang digunakan dalam melihat entitas.

a) Versi Tradisional

Menurut pandangan tradisional, perusahaan beroperasi untuk pemegang ekuitas (*equity holders*) yaitu pihak yang memberi dana bagi perusahaan. Dengan demikian perusahaan harus melaporkan status investasi dan konsekuensi investasi yang dilakukan pemilik.

b) Versi Baru

Pandangan ini menyatakan bahwa perusahaan beroperasi atas namanya sendiri dan berkepentingan terhadap kelangsungan hidupnya sendiri. Penyajian laporan keuangan kepada pemegang ekuitas dimaksudkan untuk memenuhi syarat legal dan menjaga hubungan baik dengan pemegang ekuitas dalam kaitannya dengan kebutuhan dana yang diperlukan dimasa mendatang.

Meskipun kedua pandangan di atas memusatkan perhatiannya pada kesehatan usaha (entitas yang independen), namun pandangan tradisional melihat pemegang ekuitas sebagai partner (*associate*) dalam kegiatan usaha yang dijalankan. Sedang pandangan baru, melihat pemegang ekuitas sebagai pihak diluar perusahaan.

Oleh karena pemilik dan kreditor merupakan pemegang ekuitas yang memberi dana, maka persamaan akuntansinya adalah:

$$\text{aktiva} = \text{ekuitas}$$

Ekuitas menunjukkan hak/klaim pemegang ekuitas terhadap aktiva suatu unit suatu usaha.

Kreditor memiliki klaim yang secara spesifik dapat ditentukan, sementara pemegang saham memiliki klaim atas sisa aktiva dalam kasus likuidasi. Pemegang saham memiliki hak terhadap total aktiva dan dividen apabila diumumkan oleh dewan direktur. Meskipun demikian, hak yang diterima didasarkan pada perjanjian kontraktual yang ada.

Atas dasar teori entitas, neraca yang disajikan mengandung makna sebagai berikut:

- Aktiva perusahaan menyajikan informasi langsung mengenai nilai unit usaha.
- Ekuitas menunjukkan laporan tidak langsung terhadap jumlah nilai yang sama.
- Aktiva adalah milik perusahaan.
- Hutang merupakan kewajiban perusahaan bukan kewajiban pemilik.
- Aktiva non monoter lebih relevan bila diukur dengan cost histories karena nilai total aktiva sama dengan jumlah pasivanya.

Makna Laba

Dalam pendekatan entitas ini, laporan rugi laba lebih relevan dibandingkan neraca. Alasannya:

- Pemegang ekuitas lebih tertarik pada laba yang merupakan hasil dari investasi mereka.
- Perusahaan didirikan dengan maksud mencari laba.
- Laba merupakan perubahan dalam aktiva bersih perusahaan.
- Pendapatan adalah aliran masuk aktiva karena transaksi yang dilakukan perusahaan.
- Biaya adalah cost aktiva/jasa yang digunakan perusahaan dalam rangka menghasilkan pendapatan.

Tekanan teori ini adalah pada aktiva karena aktiva dipandang lebih riil daripada ekuitas.

Laba Ditahan

Menurut pandangan tradisional, laba dicatat dan ditampung dalam laba ditahan. Pandangan baru melihat bahwa laba ditahan merupakan ekuitas perusahaan/investasi milik sendiri.

Pandangan Tradisional

- Bunga pinjaman adalah distribusi laba ditahan atas pemakaian pinjaman modal bukan biaya bagi kreditor.
- Dividen merupakan distribusi laba ditahan bagi pemilih saham. Jadi bunga pinjaman kedudukannya sama dengan dividen.
- Pajak penghasilan merupakan distribusi laba ditahan.

Pandangan Baru

Kreditor dan pemegang saham dianggap sebagai pihak luar. Bunga pinjaman, dividen dan pajak penghasilan dianggap sebagai biaya perusahaan karena menurunkan jumlah ekuitas unit usaha tersebut.

3. Teori Ekuitas Residual

Seorang teoritis akuntansi William Paton (1962) menyatakan bahwa ekuitas residual merupakan salah satu jenis ekuitas dalam kerangka teori entitas. Dalam pandangan teori entitas, pemegang saham memiliki ekuitas di perusahaan seperti pemegang ekuitas lainnya, tetapi pemegang saham tidak dianggap sebagai pemilik. Paton menekankan pada hubungan khusus *residual equity holders*. Perubahan dalam penilaian aktiva, perubahan dalam laba bersih dan laba ditahan, dan perubahan didalam hak pemegang ekuitas lainnya semua tercermin didalam *residual equity* pemegang saham biasa. Walaupun ekuitas kreditor, pemegang saham preferen, dan pemegang saham biasa harus dikelompokkan secara terpisah dan semuanya merupakan ekuitas dalam konsep teori ekuitas.

Jadi teori ekuitas residual merupakan pandangan antara teori proprietary dan teori entitas. Dalam pandangan ini persamaan akuntansinya menjadi:

$$\text{Aktiva} - \text{Ekuitas khusus} = \text{Ekuitas Residual}$$

Ekuitas khusus meliputi klaim kreditur dan ekuitas pemegang saham preferen. Namun demikian pada kasus khusus dimana kerugian begitu besar sehingga perusahaan mengalami kebangkrutan, ekuitas pemegang saham biasa dapat hilang dan pemegang saham preferen atau pemegang obligasi menjadi pemegang ekuitas residual. Tujuan pendekatan ekuitas residual adalah memberikan informasi yang lebih baik kepada pemegang saham biasa dalam rangka pengambilan keputusan investasi. Dalam perusahaan going concern, nilai sekarang dari modal saham biasa tergantung dari ekspektasi dividen dimasa datang. Dividen dimasa datang tergantung dari ekspektasi total penerimaan dikurangi kewajiban kontraktual, pembayaran kepada pemegang ekuitas khusus.

Pemegang saham biasa umumnya dianggap memiliki ekuitas residual didalam laba perusahaan dan didalam aktiva bersih pada saat likuidasi. Oleh karena laporan keuangan umumnya disusun tidak dalam rangka likuidasi, maka informasi yang disajikan dalam kaitannya dengan ekuitas residual harus berguna untuk memprediksi dividen masa datang bagi pemegang saham biasa. Laporan laba rugi dan laporan laba ditahan harus menunjukkan laba yang tersedia bagi pemegang ekuitas residual setelah semua kewajiban dipenuhi, termasuk deviden kepada pemegang saham preferen. Ekuitas pemegang saham biasa di neraca harus dipisahkan dari ekuitas pemegang saham preferen dan pemegang ekuitas khusus lainnya. Laporan aliran kas harus juga menunjukkan kas yang tersedia bagi perusahaan untuk pembayaran deviden saham biasa dan tujuan lainnya.

4. Teori Enterprise

Teori enterprise suatu perusahaan merupakan konsep yang lebih luas dibandingkan teori entitas, tetapi kurang terdefiniskan dengan baik dalam skope maupun aplikasinya. Didalam teori entitas, perusahaan dipandang sebagai unit ekonomi terpisah yang dioperasikan dalam rangka memberikan manfaat bagi pemegang saham, sedangkan dalam teori enterprise, perusahaan dipandang sebagai lembaga sosial yang dioperasikan dalam rangka memberikan manfaat bagi banyak pihak yang berkepentingan. Dalam arti luas pihak-pihak yang berkepentingan meliputi pemegang saham, kreditur, pegawai, konsumen, pemerintah, dan masyarakat secara umum. Jadi bentuk luas dari teori enterprise dapat dipandang sebagai teori akuntansi sosial.

Konsep ini cocok diterapkan untuk perusahaan skala besar dan modern dan memiliki kewajiban untuk mempertimbangkan pengaruh dari tindakannya kepada beberapa kelompok dan masyarakat secara keseluruhan. Dari aspek akuntansi hal ini berarti tanggungjawab pelaporan keuangan tidak hanya kepada pemegang saham dan kreditur semata, tetapi lebih luas kepada semua kelompok lain yang berkepentingan dan masyarakat keseluruhan. Perusahaan berskala besar tidak beroperasi semata untuk kepentingan pemegang saham saja, tetapi untuk semua pihak yang berkepentingan. Pegawai lewat serikat buruh menggunakan data akuntansi untuk mengajukan klaim kenaikan gaji. Konsumen dan badan regulasi lainnya berkepentingan terhadap kewajaran perubahan harga dan pemerintah berkepentingan terhadap pengaruh perubahan harga terhadap keadaan ekonomi makro. Konsep income yang paling relevan dengan teori enterprise adalah laporan keuangan nilai tambah (*value added statement*) yaitu laporan keuangan yang menunjukkan kontribusi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan didalam menghasilkan nilai tambah perusahaan.

5. Teori Dana (*Fund*)

Teori dana mengabaikan asumsi hubungan personal dalam teori proprietary dan asumsi personifikasi perusahaan sebagai unit ekonomi dan legal secara artifisial dalam teori entitas. Menurut teori dana, unit aktivitas operasi merupakan dasar akuntansi. Unit aktivitas operasi ini disebut dana yang meliputi sekelompok aktiva dan kewajiban dan restriksi atau batasan-batasan yang menggambarkan fungsi atau aktivitas ekonomi. Teori dana berdasarkan pada persamaan akuntansi sbb:

$$\text{Aktiva} = \text{Restriksi Aktiva}$$

Aktiva menggambarkan jasa prospektif kepada dana atau unit operasi. Hutang merupakan restriksi aktiva khusus atau umum dari dana. Modal yang diinvestasikan mencerminkan restriksi legal atau financial untuk menggunakan aktiva.

Konsep teori dana banyak digunakan di sektor pemerintahan dan lembaga nir-laba. Didalam pemerintahan dana yang umumnya digunakan meliputi dana umum (*general fund*), dana pendapatan khusus (*special revenue fund*), dana proyek (*capital project fund*), dana pelunasan hutang jangka panjang (*debt service fund*). Setiap dana ini memiliki restriksi penggunaan yang diatur dalam undang-undang atau peraturan pemerintah lainnya. Masing-masing dana dipertanggungjawabkan

sendiri-sendiri sehingga masing-masing memiliki pembukuan debit kredit sendiri dan memiliki neraca dan laporan perubahan saldo dana.

B. Posisi FASB

Financial Accounting Standard Board (FASB) sangat jelas mengadopsi teori ekuitas residual ketika berhubungan dengan ekuitas pemilik (*owners' equity*) yang menyatakan " hak residual pada aktiva suatu entitas yang tersisa setelah dikurangi hutang". Pandangan ini sejalan dengan tujuan akuntansi yang dinyatakan oleh FASB yaitu menyediakan informasi khususnya kepada investor, atau lebih khusus, kepada pemegang saham biasa.

FASB juga mengakui bahwa pendekatan ini menimbulkan masalah jika berkaitan dengan hybrid securities atau saham yang memiliki karakteristik ganda yaitu sebagian hutang dan sebagian saham seperti pada hutang obligasi yang dikonversikan. Persoalannya adalah bagaimana memisahkan dan mengungkapkan saham yang memiliki dua karakteristik ini.

1. LAPORAN NILAI TAMBAH (VALUE ADDED) SEBAGAI PELENGKAP LAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan suatu perusahaan yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laba yang belum dibagi dan perubahan posisi keuangan atau arus kas serta catatan atas laporan keuangan sebenarnya tidak lain adalah laporan pertanggungjawaban manajemen kepada terutama para pemilik perusahaan. Laporan keuangan ini disusun berdasarkan dua anggapan pokok. Pertama, bahwa pemilik modal yang ditanamkan dalam perusahaan adalah pemegang saham. Kedua, tujuan penyusunan laporan keuangan dititik beratkan pada kebutuhan para pemegang saham dan investor. Oleh karena itu laba bersih suatu perusahaan dapat dipandang sebagai pendapatan yang dihasilkan perusahaan untuk para pemegang saham dan investor (ada investor yang mendapat bunga).

Konsep teori *enterprise* memandang bahwa tujuan perusahaan adalah dalam rangka memberikan kesejahteraan kepada beberapa kelompok orang yang berkepentingan terhadap perusahaan tersebut. Jadi tidak hanya kepada para pemegang saham saja, tetapi juga kepada para pegawai perusahaan, pemerintah bahkan pada lingkungan sosialnya. Laporan laba rugi hanya memberikan tentang kesejahteraan perusahaan kepada para pemegang saham saja, sehingga bagi kelompok lain yang ada dalam perusahaan seperti pegawai, laporan

laba rugi menjadi terbatas kegunaannya. Pemberian laporan laba rugi kepada seorang pegawai dapat diibaratkan seperti halnya seorang dokter yang memberikan kepada pasien laporan tentang keadaan kesehatan pegawai yang lain. Untuk memberikan laporan kesejahteraan perusahaan kepada beberapa kelompok yang berkepentingan terhadap perusahaan, dapat dilakukan dengan menyusun laporan tambahan selain laporan keuangan yang biasa, yaitu laporan nilai tambah (*value added statement*).

Laporan nilai tambah menunjukkan pendapatan suatu perusahaan sebagai kesatuan usaha dan bagaimana nilai tambah ini didistribusikan kepada kelompok-kelompok yang menyumbangkan terciptanya nilai tambah tersebut. Tidak seperti halnya laporan laba rugi yang menitik beratkan kepada laba yang tersedia bagi pemilik, laporan nilai tambah memandang bahwa kegiatan suatu perusahaan tidak lain adalah usaha kolektif dari beberapa kelompok orang, yaitu pemegang saham, kreditur, pegawai perusahaan dan pemerintah.

A. Konsep Nilai Tambah

Konsep nilai tambah pertama kali diperkenalkan oleh para ekonom pada akhir abad ke 18. Konsep ini dipakai sebagai alat untuk mengukur output bersih suatu perusahaan. Dalam tahun 1950an, konsep nilai tambah dikembangkan lebih lanjut oleh para ahli statistik dan ahli manajemen sebagai alat untuk mengukur produktivitas. Oleh karena itu konsep nilai tambah berorientasi kepada masalah produksi bukan kepada masalah keuangan.

Nilai tambah secara umum dapat didefinisikan sebagai perbedaan antara penghasilan kotor yang diterima oleh suatu perusahaan dari hasil penjualan produk dan jasa dengan jumlah uang yang dibayarkan untuk membeli bahan baku dan jasa lain yang disediakan oleh pemasok dari luar perusahaan. Dari definisi ini dapat disimpulkan bahwa nilai tambah pada dasarnya adalah hasil penjualan dikurangi dengan biaya bahan baku dan jasa pihak luar yang digunakan dalam rangka menciptakan penghasilan tersebut. Sebagian dari hasil penjualan dipakai untuk membayar bahan baku dan jasa yang dibeli dari masyarakat di luar perusahaan. Sisanya adalah kekayaan atau nilai tambah perusahaan yang diciptakan oleh para pegawai yang ada didalam perusahaan yang bekerja dengan sejumlah modal yang berasal dari pemegang saham, kreditur dan pemakaian fasilitas umum yang disediakan oleh pemerintah.

Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas, sebagai misal A memiliki sebuah perusahaan X. A membeli bahan baku gandum

seharga Rp 10.000,- dan A menggaji seorang pegawai B untuk mengolah bahan baku gamdum menjadi tepung terigu. Tepung terigu ini laku dijual dengan harga Rp 25.000,. Pegawai B menerima gaji Rp 5.000,-. Dari contoh ini dapat dihitung bahwa laba bersih yang diperoleh A sebesar Rp 10.000 sedangkan nilai tambah perusahaan X sebesar Rp 15.000,-. Besarnya nilai tambah ini merupakan hasil kerja bersama antara A sebagai pemilik modal dan B sebagai pegawai. Oleh karena itu nilai tambah akan didistribusikan kepada A dan B.

B. Metode Penentuan Nilai Tambah

Ada dua metode yang dapat digunakan untuk menghitung besarnya nilai tambah suatu perusahaan, yaitu *metode subtractive* dan *metode additive*. Menurut metode *subtractive*, nilai tambah (NT) perusahaan dapat dihitung dari besarnya nilai penjualan atau output kotor perusahaan, yaitu dengan cara hasil penjualan (HP) dikurangi dengan beban input (BI) yang terdiri dari bahan baku atau jasa yang dibeli dari luar perusahaan yang dipakai untuk menghasilkan penjualan tersebut atau secara matematis dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$NT = HP - BI$$

Menurut *metode additive*, nilai tambah perusahaan dapat dihitung dari laporan laba operasi, yaitu dengan cara menjumlahkan semua input produksi yang berasal dari modal dan tenaga kerja dalam rangka menghasilkan penjualan. Dalam istilah akuntansi adalah jumlah laba operasi (sebelum pajak, bunga dan pos-pos luar biasa- tetapi setelah menghilangkan unsur beban operasi dan laba yang berasal dari kegiatan non produksi) ditambah dengan biaya gaji dan upah pegawai atau secara matematis dirumuskan sebagai berikut:

$$NT = BG + (LO - NP)$$

NT : Nilai tambah

BG : Beban gaji dan upah

LO : Laba operasi (sebelum pajak, bunga dan pos-pos luar biasa)

NP : Beban operasi dan laba yang berasal dari kegiatan non produksi.

Metode additive memiliki beberapa kelebihan dibandingkan *metode subtractive* dalam hal penyusunannya lebih mudah karena cukup dengan memodifikasi laporan laba rugi. Disamping itu metode ini mudah pula diterapkan untuk segala jenis bidang usaha, misalnya perusahaan yang bergerak dalam bidang penjualan jasa, jasa keuangan dan sebagainya.

C. Penyusunan Laporan Nilai Tambah

Seperti halnya laporan laba rugi, laporan nilai tambah juga disusun atas dasar konsep akrual dan *matching principles*. Disamping itu, laporan nilai tambah merupakan laporan hasil operasi perusahaan (tidak termasuk transaksi modal) untuk periode waktu tertentu, bukan pada tanggal tertentu. Dengan metode *additive*, laporan keuangan nilai tambah dapat disusun dengan mudah hanya dengan mengubah laporan laba rugi. Besarnya laba yang ditahan perusahaan dapat dihitung dengan cara mengurangi berbagai macam beban, pajak dan deviden dari hasil penjualan atau secara matematis dapat dituliskan sebagai berikut:

$$LD = HP - BI - Dep - BG - I - Div - T \dots\dots\dots(1)$$

- LD : Laba ditahan
- HP : Hasil penjualan
- BI : Total beban input bahan baku dan jasa lain
- BG : Beban gaji dan upah pegawai
- Dep: Beban depresiasi
- I : Beban bunga
- Div : Deviden yang dibayar
- T : Pajak penghasilan

Dengan mengubah persamaan (1), yaitu memindahkan elemen hasil penjualan, beban input dan beban depresiasi ke sebelah kiri persamaan serta memindahkan elemen beban gaji, beban bunga, deviden, pajak dan laba ditahan ke sebelah kanan persamaan, maka dapat dihitung besarnya nilai tambah bersih:

$$HP - BI - Dep = BG + I + Div + T + LD \dots\dots\dots(2)$$

Jika nilai depresiasi dalam persamaan (2) dipindahkan ke sebelah kanan persamaan, maka akan didapat besarnya nilai tambah kotor:

$$HP - BI = BG + I + Div + T + LD + Dep \dots\dots\dots(3)$$

Perbedaan antara nilai tambah bersih dan nilai tambah kotor terletak pada perlakuan beban depresiasi. Banyak akuntan menyatakan bahwa nilai tambah bersih lebih baik daripada nilai tambah kotor karena beberapa alasan. Perbedaan kedua nilai tambah tersebut adalah sebagai berikut.

Pertama, nilai tambah tidak lain adalah kekayaan yang diciptakan oleh perusahaan dan kekayaan ini akan dinilai terlalu tinggi apabila tidak diakui adanya akumulasi penurunan nilai aktiva tetap karena pemakaian aktiva tersebut.

Kedua, sesuai dengan konsep konsistensi dan matching antara penghasilan dan beban, maka beban depresiasi harus diperlakukan pula seperti halnya beban input bahan baku yaitu pengurangi hasil penjualan.

Ketiga, nilai tambah bersih menghilangkan adanya perhitungan ganda, sedangkan nilai tambah kotor akan menghasilkan perhitungan ganda, kerana tidak dikurangkannya beban depresiasi dari hasil penjualan. Sebagai misal, perusahaan A menjual bahan baku kepada perusahaan B. Secara keseluruhan penjualan ini tidak akan menaikkan nilai tambah, karena pertambahan nilai pada A akan diimbangi dengan pengurangan nilai tambah pada B (sebagai biaya bahan pada B). Apabila barang yang diperjual belikan itu aktiva tetap, maka seandainya B melaporkan atas dasar nilai tambah kotor, pembelian aktiva tetap oleh B tidak akan mengurangi nilai tambah, sedangkan nilai tambah A akan naik sebesar penjualan aktiva tetap tersebut.

Tabel 8.1. Nilai Tambah Kotor

Hasil penjualan	Rp 100.000,-
Beban input bahan baku	<u>Rp 30.000,-</u>
Nilai tambah kotor	Rp 70.000,-
Didistribusikan kepada:	
Gaji dan upah	Rp 30.000,-
Bunga dan deviden	Rp 15.000,-
Pajak penghasilan	Rp 10.000,-
Untuk mempertahankan dan memperluas aktiva:	
Depresiasi	Rp 10.000,-
Laba ditahan	<u>Rp 5.000,-</u>
Nilai tambah kotor	Rp 70.000,-

Keempat, ide suatu perusahaan merupakan hasil kerja kolektif beberapa kelompok orang sesuai dengan konsep nilai tambah bersih. Lihat tabel 8.2 besarnya nilai tambah bersih merupakan hasil kerja para pegawai, pemilik modal dan pemerintah, sedangkan sisanya tercermin dalam laba ditahan yang dipakai untuk pengembangan perusahaan dimasa datang.

Tabel 8.2. Nilai Tambah Bersih

Hasil penjualan		Rp 100.000,-
Dikurangi:		
Beban input bahan baku	Rp 30.000,-	
Depresiasi	<u>Rp 10.000,-</u>	<u>Rp 40.000,-</u>
Nilai tambah bersih		Rp 60.000,-
<i>Didistribusikan kepada:</i>		
Gaji dan upah		Rp 30.000,-
Bunga dan deviden		Rp 15.000,-
Pajak penghasilan		Rp 10.000,-
Laba ditahan		<u>Rp 5.000,-</u>
Nilai tambah bersih		Rp 60.000,-

D. Manfaat Laporan Nilai Tambah

1. Pengungkapan

Laporan nilai tambah merupakan usaha untuk memberikan informasi yang lengkap dan relevan tentang kegiatan perusahaan dengan memasukkan informasi beberapa kelompok orang yang berkepentingan terhadap perusahaan, seperti pemilik, kreditur, pegawai dan pemerintah. Penentang laporan nilai tambah menyatakan bahwa sebenarnya informasi yang disajikan dalam laporan nilai tambah sudah ada dilaporan tahunan perusahaan, sehingga menyajikan laporan nilai tambah tidak ada gunanya sama sekali.

Bagi pemakai laporan keuangan yang sudah ahli, hal ini dapat dibenarkan karena mereka dengan mudah dapat mencari informasi yang sama dari laporan tahunan perusahaan. Namun demikian, perlu diingat bahwa tujuan utama laporan keuangan adalah memberikan informasi yang berguna bagi berbagai macam pemakai laporan keuangan yang memiliki kebutuhan dan kemampuan menganalisa yang berbeda. Oleh

berbeda. Oleh sebab itu adanya metode alternatif penyajian informasi yang sama akan menghasilkan manfaat bagi banyak pemakai laporan keuangan.

2. Sederhana dan Fleksibel

Laporan nilai tambah sangat mudah disusun hanya dengan memodifikasi laporan laba rugi. Di samping itu, bentuk dan isi laporan nilai tambah lebih mudah dipahami dibandingkan laporan laba rugi, khususnya bagi para pegawai, pemilik modal dan pemerintah, karena laporan tersebut mengelompokkan pihak-pihak yang ikut menyumbang terciptanya nilai tambah perusahaan. Namun demikian, para pemakai laporan nilai tambah harus memiliki pemahaman tentang isi informasi yang disajikan, jika tidak kesederhanaan laporan nilai tambah menjadi menyesatkan. Laporan nilai tambah memiliki fleksibilitas dalam penyusunannya, karena dapat disusun atas dasar biaya historis, constant purchasing power bahkan atas dasar current cost accounting sekalipun.

3. Hubungan Industrial

Laporan nilai tambah dimaksudkan dapat mencerminkan adanya "team spirit" di dalam organisasi perusahaan. Masing-masing pihak yang ikut menyumbangkan terciptanya kekayaan atau nilai tambah perusahaan akan mengetahui berapa besarnya sumbangan mereka terhadap penciptaan nilai tambah. Lain halnya dengan laporan laba rugi yang hanya menitik beratkan pada besarnya laba yang tidak lain adalah penghasilan bagi pemega saham.

Laporan nilai tambah memiliki beberapa kelebihan dibandingkan laporan laba rugi. *Pertama*, laporan nilai tambah menggambarkan peranan pegawai di dalam perusahaan oleh karena dipandang sebagai pihak yang ikut menyumbangkan terciptanya kekayaan perusahaan, sedang dalam laporan laba rugi diperlakukan sebagai beban. *Kedua*, dengan pemberian insentif kepada para pegawai atas dasar besarnya sumbangan mereka terhadap nilai tambah perusahaan, maka dengan sendirinya akan menaikkan motivasi pegawai di dalam proses penciptaan kekayaan perusahaan. *Ketiga*, laporan nilai tambah dapat dipakai sebagai referensi guna menyelesaikan kasus-kasus perburuhan.

4. Kebijakan Ekonomi

Laporan nilai tambah berperan dalam memperbaiki kegiatan analisa ekonomi, oleh karena konsep nilai tambah konsisten dengan

analisa input-output yang sering dipakai para ekonom untuk menghitung pendapatan nasional. Apabila setiap perusahaan secara konsisten menyajikan laporan nilai tambah, maka pemerintah akan mampu mengumpulkan data ekonomi secara akurat dan tepat waktu yang pada gilirannya akan memberikan data yang akurat bagi keperluan peramalan dan penyusunan kebijakan ekonomi pemerintah.

5. Analisis Komparasi

Laporan nilai tambah memberikan tambahan kriteria yang dapat dipakai sebagai dasar untuk menilai dan membandingkan prestasi suatu perusahaan dengan perusahaan lain. Dengan mengetahui besarnya rasio antara nilai tambah dan gaji pegawai akan dapat diprediksi sehat tidaknya suatu perusahaan. Di samping itu laporan nilai tambah dapat pula dipakai sebagai alat untuk mengukur besar dan pentingnya suatu perusahaan. Besarnya perusahaan biasanya tercermin dari besarnya nilai penjualannya, tetapi perlu diingat bahwa angka nilai penjualan dapat menyesatkan jika besarnya turnover perusahaan hanyalah pencerminan dari biaya pembelian produk dari perusahaan lain yang dijual kembali kepada konsumen. Begitu juga dengan besarnya modal perusahaan yang sering pula dipakai untuk mengukur besarnya perusahaan.

Perusahaan yang padat modal dan hanya memperkerjakan sedikit pegawai akan tampak lebih besar dan penting dibandingkan perusahaan padat karya. Laporan nilai tambah memberikan informasi tentang besarnya jumlah pegawai dan besarnya penciptaan kekayaan bersih perusahaan, serta distribusi kekayaan ini kepada beberapa kelompok yang terlibat dalam proses penciptaan kekayaan tersebut.

E. Kelemahan laporan Nilai Tambah

Bagi para pemakai yang tidak memahami konsep laporan keuangan, laporan nilai tambah dapat membingungkan mereka sebab besarnya nilai tambah suatu perusahaan baik sebaliknya laba perusahaan turun. Sebagai misal, penjualan suatu perusahaan Rp 100.000,- sedang biaya inputnya nol dan biaya gaji pegawai Rp 110.000,-. Laporan nilai tambah perusahaan menunjukkan Rp 100.000,- (Rp 100.000,- - Rp 0) dan menderita kerugian bersih sebesar Rp 10.000,- (Rp 100.000,- - Rp 110.000,-). Apa yang terjadi pada perusahaan ini sebenarnya adalah kekayaan yang diciptakan oleh perusahaan Rp 100.000,- sedangkan kekayaan yang didistribusikan kepada pegawai sebesar Rp 110.000,- melebihi besarnya kekayaan yang diciptakan. Jadi ada transfer kekayaan dari pemegang saham ke pegawai perusahaan.

Dengan menyajikan laporan nilai tambah ada kecenderungan bahwa manajemen akan selalu memaksimumkan besarnya nilai tambah yang pada gilirannya akan menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Sebagai contoh, sebuah perusahaan mempertimbangkan membuat sendiri atau membeli dari luar suatu komponen khusus dan berikut ini informasi yang tersedia:

Membuat sendiri		Membeli dari luar	
Bahan baku	Rp 1000,-	Harga beli komponen	Rp 2000,-
Biaya gaji dan upah	Rp 1500,-		
Total biaya	Rp 2500,-		

Tambahan biaya memproduksi komponen menjadi produk akhir
Rp 500,-

Harga jual produk akhir

Rp 3000,-

Nilai tambah membuat sendiri komponen = Rp 3000 - Rp 1000

= Rp 2000,-

Nilai tambah membeli komponen = Rp 3000 - Rp 2000

= Rp 1000,-

Laba bersih membuat sendiri komponen = Rp 3000 - Rp 3000

= Rp 0,-

Laba bersih membeli komponen = Rp 3000 - Rp 2500

= Rp 500,-

Jika tujuan utama perusahaan adalah memaksimumkan nilai tambah, maka sebaiknya membuat sendiri komponen tersebut karena akan memberikan nilai tambah yang lebih besar dibandingkan membeli dari luar dan perusahaan tidak mendapatkan laba atau rugi. Sebaliknya jika tujuan perusahaan adalah memaksimumkan laba, maka sebaiknya perusahaan membeli komponen tersebut dari luar karena memberikan laba sebesar Rp 500,-. Jelaslah bahwa pengambilan keputusan dengan konsep nilai tambah memerlukan ketelitian dan pertimbangan banyak faktor.

7. HUTANG DAN EKUITAS MENURUT IFRS

A. Hutang

Definisi hutang menurut IASB adalah:

“kewajiban entitas saat ini yang timbul dari kejadian masa lalu, dan penyelesaiannya diharapkan terjadinya aliran keluar dari manfaat sumber daya ekonomi entitas tersebut.”

Namun demikian didalam discussion paper 2013 IASB mengusulkan defines baru hutang yaitu:

“kewajiban entitas saat ini untk mentransfer sumber daya ekonomi sebagai akibat kejadian masa lalu.”

Definisi hutang tersebut berguna untuk menyelesaikan banyak isu penentuan standar . Definisi ini memfokuskan pada fenomena ekonomi yang ada di dunia nyata (kewajiban) yang relevan kepada pengguna laporan keuangan dan dapat dipahami. Lebih lanjut IASB menyatakan bahwa:

- a. Hutang adalah kewajiban (bukan aliran keluar manfaat ekonomi dimana kewajiban tersebut dapat menghasilkan)
- b. Hutang harus mampu menghasilkan aliran keluar manfaat ekonomi. Aliran keluar tersebut tidak harus pasti. Probabilitas aliran keluar tersebut memerlukan batas minimum sebelum kewajiban tersebut memenuhi definisi hutang.

Dalam definisi hutang dinyatakan bahwa kewajiban tersebut harus kewajiban entitas. Jadi entitas tersebut harus menjadi pihak yang memiliki kewajiban. Kewajiban mentransfer sumber daya ekonomi dapat berupa entitas tersebut membayar kas, mentransfer aktiva, memberikan hak untuk menggunakan aktiva, memberikan jasa atau siap membayar adanya kejadian masa datang yang berada diluar kontro entitas. Dalam kasus yang lain entitas mempunyai kewajiban yang akan diselesaikan dengan menerbitkan kewajiban baru. Jika kewajiban baru memerlukan transfer sumber daya ekonomi dari entitas, maka kewajiban lama juga sebagai kewajiban mentranfer sumber daya ekonomi. Namun demikian hal hal dibawah ini tidak akan menimbulkan kewajiban untk mentransfer sumber daya ekonomi:

- a. Mensyaratkan menyediakan sumber daya ekonomi hanya jika pada waktu yang bersamaan atau lebih awal, entitas tersebut menharapkan menerima sumber daya ekonomi yang sama atau lebih besar nilainya (contoh executor contract)

-
- b. Kewajiban dimana entitas disyaratkan memenuhinya dengan menerbitkan instrument ekuitas sebagai “currency”. Walaupun instrument ekuitas tersebut adalah sumber daya bagi sipemegang, tetapi bukanlah sebagai sumber daya ekonomi bagi pembayar. Jadi kewajiban menerbitkan instrfumen ekuitas bujkar h kewajiban menstransfer sumber daya ekonomi.

IASB menyatakan bahwa hutang adalah kewajiban dan kerangka konseptual menjelaskna bahwa kewajiban adalah “tugas atau tanggungjawab bertindak dengan cara tertentu” . Walaupun kewajiban secara hukum dapat dipaksakan sebagai konsekuensi kontrak yang mengikat, tetapi hal itu dapat juga timbul dari praktek bisnis normal dan keinginan menjaga hubungan baik bisnis.

IAS 37 tentang Provision, Contingent Liabilities and Contingen Assets menyatakan bahwa hutang dapat timbul dari kewajiban legal atau dari “kewajiban konstruktif” yan g didefinisikan sebagai berikut:

“Kewajiban konstruktif adalah kewajiban yang diturunkan dari tindakan entitas dimana:

- a. Dengan menetapkan pola praktek masa lalu atau menerbitkan kebijakan, maka entitas tersebut menunjukkan kepada pihak lain akan menerima tanggungjawab tertentu, dan
- b. Sebagai akibatnya entitas telah menciptakan pengharapan yang sah dari pihak lain dan akan menyelesaikan tanggungjawab tersebut.

Contoh kewajiban konstruktif yang memenuhi definisi adalah petunjuk implementasi IAS 37 yaitu kewajiban entitas membersihkan kontaminasi agar supaya comply terhadap kebijakan entitas bahkan dinegara yang tidak memiliki undang-undang lingkungan. IAS 19 tentang Employee Benefit juga berkaitan dengan kewajiban konstruktif-dimana entitas mengakui legalitas dan kewajiban konstruktif employee benefit (manfaat pegawai). Menjelaskan kewajiban legal yang timbul dari bentuk formal kontrak kepegawaian atau rencana manfaat pensiun (benefit plan) dan kewajiban konstruktif yang timbul dari praktek informal entitas. Praktek informal seperti membayar bonus melebihi yang seharusnya sesuai kontrak akan menimbulkan kewajiban konstruktif jika mereka keluar perusahaan dan membayarkan manfaat pensiun(benefit). IFRS 2 tentang Shared-based Payment juga merupakan kewajiban konstruktif yang menyatakan

bahwa entitas mempunyai kewajiban saat ini untuk menyelesaikan transaksi shared-based payment dalam bentuk kas jika entitas tersebut mempunyai prafaltek masa lalu atau kebijakan membayar dalam kas.

B. Substansi Hak Kontrak dan Kewajiban Kontrak

Melakukan kontrak memunculkan hak kontrak dan kewajiban jika hak dan kewajiban tersebut dilaksanakan. Dalam rangka memenuhi faithful representation hak kontraktual entitas dan kewajiban maka laporan keuangan harus menyajikan substansinya. Dalam kerangka konseptual dinyatakan “dalam menilai apakah suatu item memenuhi definisi aktiva, hutang atau ekuitas maka perlu diperhatikan substansi dan ralitas ekonomi item tersebut dan bukan hanya bentuk legalnya” sebagai contoh IAS 32 tentang Financial Instruments: Presentation menyatakan substansi instrument keuangan dan bukan bentuk legalnya menjadi dasar penyantunan didalam Laporan Posisi Keuangan Entitas.

Kerangka konseptual juag memberikan petunjuk lebih lanjut untk menilai substansi hak kontraktual dan kewajiban kontraktual sepeti di bawah ini:

- a. Beberapa standar menyarankan suatu entitas untk mengabaikan istilah kontrak jika tidak memiliki substansi komersial atau kurang memiliki substansi komersial. Contoh IFRS 4 tentang Insurance Contracts mensyaratkan entitas untk mengidentifikasi adanya risiko asuransi yang signifikan “mengeluarkan scenario kurang memilki substansi komersial”. IFRS 2 menyatakan entitas dengan pilihan menyelesaikan transaksi share-based payment lewat kas ataupun menerbitkan instrument ekuitas “memilki kewajiban saat ini menyelesaikan dengan kas jika pilihan penyelesaian dengan instrument ekuitas tidak mempunyai substansi komersial. IFRS 10 mensyaratkan investor untk mempertimbangkan hanya hak substansi dalam menilai apakah dia mengendalikan investee.
- b. IFRS 10 memberikan petunjuk bahwa” suatu hak adalah substantive, jika pemegangnya harus memiliki kemampuan yang praktis dalam mengeksekusi hak tersebut.

C. Executory Contracts dan Forward Contracts Lainnya

Executory contracts adalah kontrak dimana para pihak telah melaksanakan kewajibannya atau kedua belah pihak telah melaksanakan sebagian kewajibannya lihat IAS 37. Sementara itu dalam kerangka konseptual kontrak seperti itu didefinisikan:

“Dalam praktek. Kewajiban kontrak yang secara sama besar proporsional belum dilaksanakan (contoh, hutang untuk pesanan persediaan yang belum diterima) umumnya tidak diakui sebagai hutang di dalam laporan keuangan. Walaupun kewajiban tersebut memenuhi definisi hutang.”

IASB memberikan kriteria sifat dari hak dan kewajiban yang timbul atas dasar executory contract dan forward contract lainnya yang tidak dapat diakui sebagai hutang :

- a. Prinsipnya, aktiva bersih atau hutang bersih timbul dari executory contract jika kontrak tersebut dapat dilaksanakan.
- b. Namun demikian, jika kontrak tersebut dihargai dengan *arm's length* (adil), maka pengukuran awal kontrak tersebut adalah nol karena hak salah satu pihak memiliki nilai yang sama dengan kewajiban pihak lainnya. Dalam hal ini kedua pihak tidak mengakui aktiva atau hutang pada saat permulaan kontrak. Setelah permulaan kontrak. Salah satu atau kedua pihak dapat mengakui aktiva atau hutang tergantung dasar pengakuan yang digunakan.

D. Pengakuan Hutang

Menurut kerangka konseptual entitas akan mengakui hutang jika hutang tersebut memenuhi definisi hutang jika:

- a. Adalah mungkin (probable) bahwa manfaat ekonomi masa datang yang diasosiasikan dengan hutang tersebut akan mengalir keluar dari entitas; dan
- b. Hutang tersebut memiliki cost atau nilai yang dapat diukur secara handal (reliable).

Dalam banyak kasus mengakui hutang akan memberikan pengguna laporan keuangan dengan informasi yang relevan. Namun demikian dalam kasus yang lain dapat juga tidak memberikan informasi yang relevan atau tidak cukup relevan jika dibandingkan dengan biayanya.

- a. Jika tingkat ketidakpastian dalam mengestimasi terlalu tinggi, maka relevansi estimasi tersebut menjadi dipertanyakan. Dalam keadaan sebagai berikut dan tidak ada ukuran lain yang tersedia terhadap hutang sehingga tidak dapat memberikan informasi yang relevan bagi pengguna, maka hutang tidak diakui.
- b. Mengakui kewajiban khusus yang menghasilkan informasi yang tidak relevan, tidak komplit atau tidak dapat dipahami maka kewajiban tersebut juga tidak diakui sebagai hutang.

E. Pengukuran Hutang

Seperti halnya aktiva, Konsep pengukuran Hutang harus memenuhi tujuan laporan keuangan dan memenuhi karakteristik kualitatif. IASB memberikan tiga metode pengukuran hutang yaitu: (1) cost based, (2) current market price, dan (3) cash-flow based lainnya. Menurut cost based hutang dicatat sebesar jumlah yang diterima yang ditukar dengan kewajiban atau jumlah kas yang diharapkan untuk dibayar guna memenuhi kewajiban (hutang pajak). Current market price dibedakan menjadi current cost dan realizable value. Menurut current cost maka hutang dicatat sebesar jumlah kas yang belum didiskontokan yang diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban tersebut. Menurut realizable value maka hutang dicatat sebesar nilai penyelesaiannya (settlement value) yaitu jumlah kas yang tidak didiskontokan yang diharapkan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam kondisi usaha normal. Menurut cash-flow based hutang dicatat sebesar nilai sekarang dari aliran kas neto mendatang yang diharapkan untuk menyelesaikan kewajiban pada kondisi usaha yang normal.

F. Ekuitas

IASB mendefinisikan ekuitas sebagai: "hak sisa aktiva suatu entitas setelah dikurangi semua hutang". Total ekuitas sama dengan total aktiva dikurangi total hutang sebagaimana diakui dan diukur didalam laporan keuangan dan tidak menggambarkan nilai dari suatu entitas.

Ekuitas adalah perbedaan antara aktiva dan hutang dan merupakan nilai bersih suatu perusahaan. Hal itu menggambarkan nilai yang dimiliki oleh pemilik pada saat pertama kali membuat neraca.

G. Akuntansi Nilai Wajar (Fair Value)

Pada awalnya standar IFRS sering mendasarkan pada historical cost untuk mengukur semua item didalam laporan keuangan, tetapi pada beberapa kasus diberikan pilihan atau opsi dengan pengukuran fair value (nilai wajar). Kerangka konseptual Pelaporan Keuangan tidak mendukung fair value sebagai satu-satunya pengukuran. Namun demikian pada perkembangannya banyak terbit standar IFRS yang memasukkan atau memberikan opsi bagi entitas untuk mengukur dan mengungkapkan fair value aktiva, hutang dan instrument ekuitas lainnya.

Pengukuran nilai wajar (fair value) diterbitkan oleh IASB pada tanggal 12 Mei 2011 lewat IFRS 13 dan diberlakukan mulai awal Januari 2013. IFRS 13 memberikan definisi fair value sebagai berikut:

“The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in orderly transaction between market participations at the measurement date”

Definisi fair value sering disebut juga sebagai “exit price”. IFRS 13 tidak secara khusus mengatur kapan suatu item harus diukur dengan fair value, tetapi aturan tersebut dimasukkan kedalam berbagai IFRS yang lain. Ada IFRS tertentu yang mensyaratkan item khusus harus diukur dengan fair value pada setiap tanggal laporan. IFRS 13 diterapkan untuk semua item keuangan maupun non-keuangan dengan scope terbatas perkecualian untuk pengukuran dan pengungkapan (disclosure). Dengan kata lain untuk pengukuran IFRS 13 tidak diterapkan pada:

- Share-based payment transaction within the scope of IFRS 2 Share-based Payment
- Leasing transaction within scope of IAS 17 Leases
- Pengukuran yang mirip fair value tetapi tidak sama dengan fair value seperti:
Net realizable value di IAS 2 Persediaan
Value yang digunakan di IAS 36 Impairment of Assets

Sementara itu untuk pengungkapan IFRS tidak diterapkan pada:

- Plan assets yang diukur menurut fair value sesuai dengan IAS 19 Employee Benefits
- Retirement benefit plan investment yang diukur menurut fair value sesuai dengan IAS 25 Accounting and Reporting by Retirement Benefit
- Asset yang jumlah recovery-nya dalam fair value dikurangi biaya disposable sesuai IAS 36.

Seperti yang dinyatakan di atas bahwa IFRS 13 tidak menetapkan item yang diukur atau diungkapkan dengan fair value jika persyaratan ini sudah diatur pada IFRS lainnya. Sebagai contoh:

- Hutang dan Piutang, walaupun hal ini diukur setelah pengakuan awal pada amortised cost, tetapi hal ini dalam scope IFRS 13. Hal ini disebabkan bahwa IAS 39 Financial Instruments

Recognition and Measurement mengharuskan hutang dan piutang diakui sejak awal menggunakan fair value.

- Aktiva Tetap yang selanjutnya diukur sesuai dengan model revaluasi didalam IAS 16 Property , Plant and Equipment adalah dalam scope IFRS 13 dalam hal pengukuran maupun pengungkapan
- Pendapatan (revenues) dalah hal pengukuran masuk dalam scope IFRS 13 tetapi bukan hal dalam pengungkapan (IAS 18 paragraph 19 memerintahkan bahwa pendapatan diukur dalam fair value)
- Investment property, tanp memandang apakah diukur menurut model fair value atau model cost sesuai IAS 40 Investment Property. Bahkan jika menggunakan model cost maka investment property masuk dalam scope IFRS 13.

Dalam definisi IFRS 13 yang dimasud dengan market participant adalah pembeli dan penjual dalam pasar principal untuk aktiav dan hutang dan memiliki karekteristik di bawah ini:

- a. Mereka independen satu sama lain dan bukan pihak related parties sesuai definisi IASD 24 Related Party Disclosures. Walaupun harga didalam trasaksi related party mungkin digunakan sebagai input untk pengukuran fair value jika entitas tersebut punya bukti bahwa transaksi tersebut dimasukkan dalam pasar.
- b. Mereka harus diketahui (knowledgeable), dengan memahami tentang aktiva atau hutang dan transaksi tersebut menggunakan semua informasi ang tersedia, meliputi informasi yang didapat melalui usaha due diligent.
- c. Mereka mampu untk masuk dalam transaksi untk aktiva atau hutang
- d. Mereka berniat (willing) masuk kedalam suatu transkasi untk aktiva atau hutang.

Definisi IFRS 13 juga mengandung kata “principal market” dan “Most advantageous market “. Principal market adalah pasar dengan volume tinggi dan tingkat aktivitas untuk aktiva atau hutang. Sedangkan “most advanrageos market” adalah pasar yang memaksimumkan jumlah yang akan diterima untuk menjual aktiva atau meminumkan jumlah yang akan dibayar untuk mentransmfer hutang setelah memperhitungkan biaya transaksi dan biaya transportasi.

Referensi

- APB, 1970, APB Statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises", New York: AICPA
- APB, 1973. APB Opinion No. 29, "Accounting for Non-Monetary Transaction", New York: AICPA
- Accounting Terminology Bulletin No. 1, (August, 1953)
- Belkaoui, A.R., 1993, Accounting Theory, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Chye, M, 1981., "Value Added Statement: A Reappraisal", Discussion Paper No 5, Department of Accounting and Finance, Massey University.
- FASB, 1975, " Accounting for Contingencies", Statement of Financial Accounting Standard No. 5, March.
- FASB, 1983, " Extinguishment of Debt", Statement of Financial Accounting Standard No. 76, November.
- FASB, 1984, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, "Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Stamford, Connecticut
- FASB, 1985, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, "Elements of Financial Statements: A Replecement of FASB Concepts Statement No. 3", Stamford, Connecticut
- Godfrey, J., et.al., 1994, Accounting Theory, Sydney: John Wiley and Sons
- Hendriksen, E.S., 1982, Accounting Theory, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, Accounting Theory, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Kohler, E.L., 1970, A Dictionary for Accountant, 4th Ed., Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Lee, T (ed), 1981., Development in Financial Reporting, Philip Allan Ltd, Oxford.

-
- Paton, W., 1962, *Accounting Theory*, Scholar Book Company (originally published in 1922)
- Paton, W. A., and A.C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, AAA
- Sprague, C., 1907, *The Philosophy of Accounts*, Ronald Press
- Renshall, M, 1979., *Added Value in External Financial Reporting*, The Institute of Chartered Accountant in England and Wales, London.
- Kam, V., 1990, *Accounting Theory*, 2nd Ed., New York: John Wiley and Sons.
- Weil, R.L., 1990, " Role of Time Value of Money in Financial Reporting", *Accounting Horizon*, Desember.
- Vatter, W., 1947, *The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reporting*, University of Chicago Press



Bab 10

Konsep Pendapatan (Revenue)



Bab 10

Konsep Pendapatan (Revenue)

Konsep pendapatan sebenarnya sulit untuk didefinisikan. Hal ini disebabkan konsep tersebut secara umum berhubungan dengan prosedur akuntansi tertentu, tipe perubahan nilai tertentu dan aturan-aturan yang bersifat anggapan dalam menentukan kapan pendapatan harus dilaporkan dalam laporan keuangan. Ada kecenderungan bahwa pengertian pendapatan dikaitkan dengan masalah pengukuran dan pengakuan pendapatan. Namun demikian, masalah tersebut harus dipandang dengan suatu pengertian yang luas, dan tidak sekedar dibatasi pada definisi pendapatan yang sempit, yang hanya berhubungan dengan pengukuran dan pengakuan. Dengan demikian, pendapatan harus harus didefinisikan secara terpisah dari masalah pengukuran dan pengakuan. Bab ini akan membahas berbagai hal berkaitan dengan konsep pendapatan.

2. KARAKTERISTIK PENDAPATAN

Definisi pendapatan yang selama ini digunakan, umumnya berhubungan dengan pengukuran dan pengakuan, serta dalam konteks sistem pembukuan berpasangan. Oleh karena itu, konsep pendapatan dan

hal-hal lain yang berkaitan dengan pendapatan harus dijelaskan lebih dahulu, sebelum membicarakan masalah pengukuran dan pengakuan.

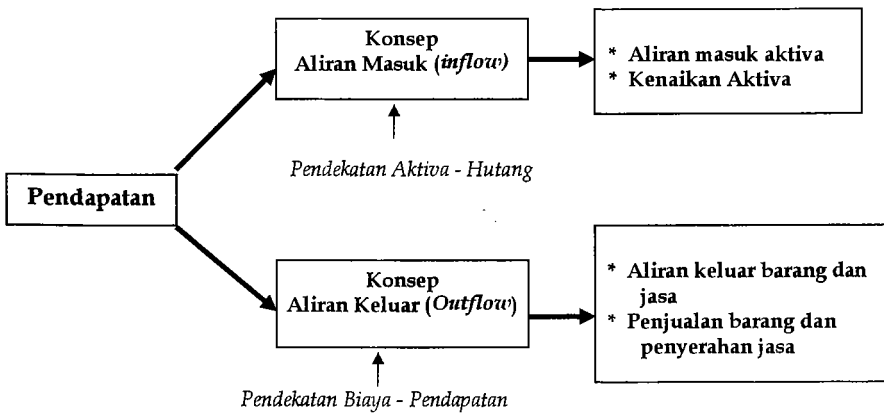
Banyak pendekatan yang digunakan dalam menjelaskan konsep pendapatan. Ada yang memandang dari sisi aliran aktiva, produk perusahaan, dan lain-lain. Untuk lebih jelasnya, berikut ini akan dibahas beberapa konsep tentang pendapatan.

A. Pengertian Pendapatan

Pendapatan dapat dianggap sebagai produk perusahaan, artinya sesuatu yang dihasilkan oleh potensi jasa (*cost*) yang dimiliki oleh perusahaan. Pendapatan dapat diukur dengan jumlah rupiah aktiva baru yang diterima dari pihak lain. Aktiva baru tersebut merupakan aktiva penukar yang diterima perusahaan atas barang/jasa yang dihasilkan dan dijual oleh perusahaan kepada pihak lain.

Menurut Paton dan Littleton (1940), pengertian pendapatan dapat ditinjau dari aspek fisik dan aspek moneter. Dilihat dari aspek fisik, pendapatan merupakan hasil akhir dari suatu aliran fisik dalam proses menghasilkan laba. Hasil akhir dari aliran fisik tersebut berupa barang/jasa yang dihasilkan dari proses produksi. Dengan demikian, pendapatan dapat diartikan sebagai produk perusahaan, karena pendapatan ditimbulkan dan melekat dalam seluruh aliran kegiatan perusahaan.

Dari aspek moneter, Paton dan Littleton menghubungkan pengertian pendapatan dengan aliran masuk aktiva yang berasal dari seluruh kegiatan operasi perusahaan. Jadi, atas dasar konsep kesatuan usaha, pendapatan diartikan sebagai aliran masuk aktiva ke dalam perusahaan. Atas dasar pendekatan ini konsep pendapatan, seperti yang diungkapkan Belkaoui (1993) dapat diskemakan sebagai berikut:



Sementara menurut Kam (1990) ada beberapa faktor yang dapat membentuk pendapatan. Faktor tersebut didasarkan pada dua aliran yang berhubungan dengan kegiatan utama perusahaan. Aliran tersebut adalah aliran fisik dan moneter.

Aliran fisik melibatkan hal berikut:

- Kegiatan menghasilkan dan menjual output.
- Obyek kegiatan yang berupa produk itu sendiri.

Sedang aliran moneter melibatkan:

- Peristiwa naiknya nilai perusahaan karena kegiatan produksi atau penjualan output
- Obyek peristiwa yang berupa jumlah rupiah aktiva yang dihasilkan atau dijual.

Yang menjadi masalah dari keempat elemen di atas adalah elemen yang manakah yang merupakan esensi sebenarnya dari pendapatan?

Kam (1990) menegaskan bahwa yang dimaksud dengan pendapatan lebih berhubungan dengan peristiwa moneter, yaitu peristiwa naiknya nilai dalam perusahaan akibat kegiatan produksi dan penjualan output. Pendapat ini agak berbeda dengan Paton dan Littleton (1940) yang mengartikan pendapatan sebagai produk perusahaan dan lebih memusatkan pada aliran fisik. Namun demikian, apabila dilihat dari proses pembentukan pendapatan yang diutarakan oleh Paton, pengertian tersebut dapat diartikan sejalan. Hal ini disebabkan Paton dan Littleton sama-sama mengatakan bahwa pendapatan ditunjukkan oleh aliran aktiva (kas) yang berasal dari pihak lain (konsumen).

Di pihak lain, Hendriksen berpendapat bahwa (1982):

1. Konsep produk lebih unggul dibanding konsep aliran keluar, sementara aliran keluar lebih unggul dibanding aliran masuk.
2. Konsep produk bersifat netral dalam hal pengukuran (jumlah) dan pengakuan (*timing*) pendapatan, dan konsep aliran masuk sering mengacaukan masalah pengukuran dan pengakuan pendapatan.

Atas dasar hal tersebut, jumlah pendapatan secara tradisional ditentukan oleh ukuran moneter dari aktiva yang diterima. Aktiva umumnya meningkat dan hutang akan berkurang saat dilakukan penjualan barang/jasa.

Definisi tersebut memang sesuai dengan praktik akuntansi tradisional, akan tetapi tidak sesuai dengan perspektif pengukuran dan pengakuan pendapatan dalam arti luas. Pendekatan aliran masuk juga memerlukan pertimbangan yang cermat untuk menentukan aliran masuk yang harus diakui sebagai pendapatan dan aliran masuk yang tidak diakui sebagai pendapatan. Misalnya saja banyak kasus dimana pendapatan dilaporkan sebelum penjualan terjadi dan sebelum ada aliran masuk aktiva yang sebenarnya. Konsep produk sebenarnya bukan berasal dari pengukuran dan pengakuan pendapatan, tetapi masih bersifat netral dengan tetap memperhatikan kedua aspek tersebut.

Di samping pengertian pendapatan di atas, ada lagi beberapa pengertian pendapatan yang dikemukakan oleh badan yang berwenang dalam penyusunan standar akuntansi. Pengertian pendapatan menurut badan yang berwenang dapat diuraikan sebagai berikut.

Dalam APB (1970) Statement No. 4 pendapatan diartikan sebagai berikut:

Pendapatan adalah kenaikan kotor aktiva atau penurunan kotor hutang yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum yang berasal dari kegiatan perusahaan berorientasi laba yang dapat mengubah ekuitas pemilik. (paragraf 148)

Menurut APB pendapatan hanya mencakup hasil dari semua kegiatan yang menghasilkan laba (*profit-directed activities*). Jadi semua kegiatan perusahaan, kecuali kegiatan transfer antar perusahaan dan pemilik merupakan kegiatan yang menghasilkan pendapatan.

Sementara itu, FASB (1980) dalam SFAC No. 6, mendefinisikan pendapatan sebagai berikut:

Pendapatan adalah aliran masuk atau kenaikan aktiva suatu entitas atau penurunan hutang (atau kombinasi keduanya) dari penyerahan atau produksi barang, penyerahan jasa, atau kegiatan lain yang merupakan kegiatan utama yang berlangsung terus menerus dari entitas tersebut. (paragraf 78)

Dari pengertian di atas dapat dilihat bahwa FASB lebih mengartikan pendapatan sebagai aliran masuk yang diterima perusahaan. Definisi ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Kam, yaitu pendapatan menunjukkan peristiwa moneter yang menambah

aktiva perusahaan sebagai akibat dari kegiatan produksi atau penjualan barang/jasa.

IAI sendiri memiliki pengertian pendapatan yang tidak jauh berbeda. Dalam *PSAK No. 23 tentang Pendapatan*, dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan pendapatan adalah:

arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal (paragraf 06)

Lepas dari perbedaan yang timbul mengenai pengertian pendapatan, dilihat dari konsep kesatuan usaha, pendapatan merupakan aliran aktiva baru yang masuk ke perusahaan yang berasal dari konsumen sebagai penukar produk perusahaan. Sebaliknya dilihat dari konsep kesatuan pemilik, pendapatan merupakan kelebihan aliran sumber ekonomi yang masuk di atas potensi jasa yang keluar dari kesatuan usaha. Potensi jasa tersebut dapat berupa biaya-biaya yang dapat dibebankan pada pendapatan.

Apabila dilihat dari hubungan artikulasi laporan keuangan, pengertian pendapatan sebagai kenaikan aktiva kotor akan lebih bermakna dari pada pengertian pendapatan yang didasarkan pada konsep neto. Atas dasar artikulasi tersebut, pendapatan dapat diartikan sebagai kenaikan aktiva atau penurunan hutang. Jadi, pendapatan merupakan kenaikan aktiva perusahaan dan bukan kenaikan kekayaan pemilik.

B. Pendapatan Dan Untung (*Gains*)

Penafsiran yang berbeda tentang pendapatan dapat dilihat dari pandangan yang berlainan mengenai apa yang harus dimasukkan sebagai elemen pendapatan. Hal ini disebabkan jumlah rupiah aktiva dapat bertambah melalui berbagai transaksi. Namun demikian, tidak semua transaksi menunjukkan timbulnya pendapatan. Kenaikan jumlah rupiah aktiva dapat berasal dari (Suwardjono, 1989) p. 147):

1. Transaksi modal atau pendanaan (*financing*) yang mengakibatkan adanya tambahan dana yang ditanamkan oleh pemegang obligasi (kreditor) dan pemegang saham.
2. Untung dari penjualan aktiva yang bukan berupa produk perusahaan seperti aktiva tetap, surat berharga, atau penjualan anak perusahaan.

-
3. Hadiah, sumbangan atau temuan
 4. penyerahan produk perusahaan berupa hasil penjualan produk atau penyerahan jasa.

Dari keempat elemen di atas, sebenarnya hanya nomor 4 yang merupakan sumber utama pendapatan. Namun demikian, penentuan elemen pendapatan sangat tergantung pada sudut pandang yang digunakan.

Pada dasarnya ada dua pendekatan yang dapat digunakan untuk menentukan elemen pendapatan. Pandangan yang luas tentang pendapatan mencakup semua hasil kegiatan bisnis dan investasi. Jadi semua perubahan aktiva yang disebabkan dari kegiatan nomor 2 dan 4 di atas dapat dikatakan sebagai bagian dari elemen pendapatan.

Pandangan yang lebih sempit mengenai pendapatan hanya mencakup hasil-hasil dari kegiatan penjualan output dan tidak memasukkan elemen untung (*gains*) yang berasal dari investasi dan penjualan aktiva tetap. Jadi pandangan ini lebih mengutamakan elemen pendapatan yang berasal dari kegiatan utama perusahaan yaitu kegiatan yang menjadi tujuan utama perusahaan. Sementara untung (*gains*) merupakan aliran aktiva yang masuk ke dalam perusahaan yang berasal dari kegiatan yang secara tidak langsung berkaitan dengan kegiatan utama perusahaan. Martin (1978) mengatakan bahwa untung (*gains*) timbul dari kegiatan sampingan bukan kegiatan utama, contohnya, *capital gains* dari penjualan investasi yang diperoleh bukan dengan maksud untuk dijual kembali. Upaya membedakan *gains* dengan pendapatan memberi fleksibilitas tentang definisi yang lebih tepat dan terpisah dapat diterapkan untuk setiap jenis transaksi.

FASB mendefinisikan untung (*gains*) sebagai kenaikan aktiva yang sekaligus menaikkan modal yang berasal dari transaksi sampingan atau insidental atau transaksi/peristiwa lain yang bukan berasal dari pendapatan atau investasi oleh pemilik. Dari pengertian tersebut, jelas bahwa FASB memisahkan untung (*gains*) dari pendapatan. Namun demikian, dalam penyajian laporan keuangan, untung tetap dilaporkan dalam laporan rugi laba sebagai penentu besarnya laba komprehensif.

IAI sendiri, mengartikan untung sebagai bagian yang terpisah dari pendapatan. Hal ini dapat dilihat dari PSAK No. 23 (hal. 23.1) yang menyebutkan bahwa penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gains*).

Dari dua pandangan tersebut dapat dilihat adanya perbedaan dalam perlakuan pendapatan dan untung. Namun demikian, untuk memenuhi kebutuhan pemakai laporan keuangan, pemisahan pendapatan dan untung kemungkinan akan lebih informatif dibandingkan memasukkan untung sebagai bagian dari pendapatan. Dengan cara demikian, pemakai laporan keuangan dapat mengetahui dengan jelas kenaikan nilai aktiva perusahaan tersebut berasal dari kegiatan utamanya atau kegiatan sampingan.

2. PENGUKURAN PENDAPATAN

Pendapatan diukur dalam satuan nilai tukar produk/jasa dalam suatu transaksi yang bebas (*arm's length transaction*). Nilai tukar tersebut menunjukkan ekivalen kas atau nilai diskonto tunai dari uang yang diterima atau akan diterima dari transaksi penjualan.

IAI juga menganut prinsip yang sama yaitu mengukur pendapatan berdasarkan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima. Yang dimaksud nilai wajar disini adalah suatu jumlah dimana suatu aktiva mungkin ditukar atau suatu hutang diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length transaction*).

Dalam beberapa hal, nilai tersebut mungkin ekivalen dengan harga yang disepakati dari transaksi dengan pembeli. Namun demikian, cadangan tertentu harus dibentuk sampai kas benar-benar diterima. Misalnya, penjualan kas sebesar Rp. 100.000, akan menghasilkan pendapatan sebesar Rp. 100.000. Akan tetapi, untuk penjualan yang pembayarannya dilakukan pada periode berikutnya mungkin akan menghasilkan pendapatan yang kurang dari Rp. 100.000. Hal ini dapat terjadi karena kemungkinan adanya potongan yang diberikan atas penjualan tersebut.

Apabila periode pengumpulan kas relatif pendek, maka potongan tersebut dapat dihiraukan. Ada tiga alasan yang mendukung perlakuan ini, yaitu (Kam, 1990):

1. Pada tingkat potongan yang rendah, jumlah yang relatif kecil tidak akan mempengaruhi pengukuran pendapatan. Contohnya penjualan secara kredit, dengan potongan 10% dan akan dibayar dalam 60 hari, akan menghasilkan potongan kurang dari 2% dari total pendapatan ($2/12 \times 10\%$).

-
2. Karena potongan dapat diklasifikasikan sebagai bagian dari total pendapatan, pengaruh utamanya ada pada masalah pengakuan. Potongan harus segera dicatat setelah pendapatan diakui. Akan tetapi apabila jumlah potongan tidak material, maka pengaruhnya terhadap laba periode juga tidak begitu besar.
 3. Penggolongan pendapatan yang timbul dari penjualan yang disertai potongan, dapat diakui sebagai rugi dan akan mengurangi pendapatan.

Kriteria pengukuran pendapatan di atas menunjukkan bahwa nilai uang sekarang atau setara kas akhirnya akan diterima sebagai hasil dari proses produksi dan transaksi penjualan. Yang menjadi masalah adalah jumlah rupiah yang mana yang akan diakui sebagai pendapatan?

Secara umum jumlah rupiah neto adalah dasar yang paling tepat dibandingkan jumlah kotor. Oleh karena potongan tunai menjadi sarana dalam penentuan harga jual, maka jumlah rupiah penjualan yang efektif adalah jumlah rupiah neto. Jumlah rupiah tersebut menunjukkan harga pasar yang sebenarnya dari barang dan jasa. Jumlah tersebut juga menunjukkan jumlah yang diharapkan dibayar oleh pembeli. Dengan demikian jelas bahwa semua potongan penjualan, retur penjualan dan pengurangan harga jual lainnya diperlakukan sebagai pengurang pendapatan (rekening penilaian), bukan sebagai komponen biaya.

3. PEMBENTUKAN DAN REALISASI PENDAPATAN

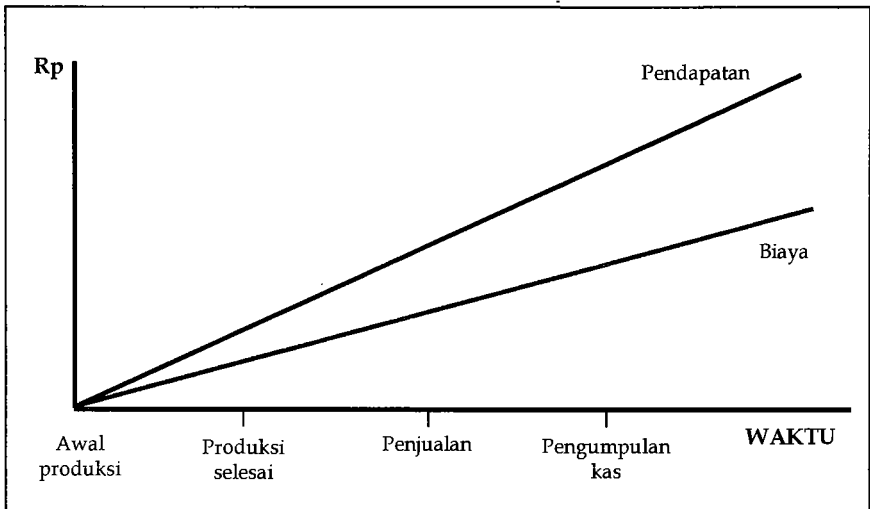
Pembentukan pendapat (*earning process*) dan realiasi pendapatan adalah dua konsep yang berbeda tetapi saling mendukung, yang sering digunakan untuk menjelaskan pendapatan. *Earning process* cenderung berkaitan dengan kapan pendapatan dianggap terbentuk, sedang realisasi berkaitan dengan pertanyaan kapan pendapatan dianggap terealisasi dalam suatu transaksi. Dua konsep ini digunakan untuk mengakui pendapatan kedalam struktur akuntansi sehingga dapat mempengaruhi laporan keuangan.

A. Pembentukan Pendapatan (*Earning Process*)

Earning process adalah suatu konsep yang menjelaskan proses terjadinya pendapatan. Secara konseptual, pendapatan dianggap terbentuk bersamaan dengan seluruh proses berlangsungnya kegiatan

perusahaan. Jadi proses pembentukan pendapatan dimulai dari kegiatan produksi, penjualan, dan pengumpulan piutang. Hal ini berarti bahwa apabila sejumlah potensi jasa tertentu yang melekat pada aktiva telah terbentuk selama kegiatan produksi, otomatis telah terbentuk pendapatan, meskipun belum terjadi penjualan. Jadi, pendapatan belum akan terjadi sebelum perusahaan melakukan kegiatan produksi. Hal ini dapat dilihat pada tampilan 10.1 berikut ini.

Tampilan 10.1
Proses Pembentukan Pendapatan



Menurut Paton dan Littleton (1940) konsep pembentukan pendapatan tersebut didukung oleh konsep upaya dan hasil (*effort and accomplishment*). *Cost* dianggap sebagai upaya yang dimaksudkan untuk menciptakan suatu hasil berupa pendapatan. Di samping itu, konsep pembentukan pendapatan juga dilandasi anggapan bahwa *cost* (potensi jasa) yang dimiliki perusahaan memiliki kedudukan yang sama dalam menghasilkan pendapatan. Oleh karena setiap *cost* memiliki kedudukan yang sama dalam menghasilkan pendapatan, maka pada setiap tahapan kegiatan perusahaan, sebenarnya telah terbentuk pendapatan.

B. Realisasi Pendapatan

Konsep realisasi berbeda dengan konsep pembentukan pendapatan. Realisasi merupakan teknik akuntansi yang dijadikan

dasar untuk menandai pengakuan pendapatan. Atas dasar konsep ini, pendapatan baru terbentuk setelah produk selesai dikerjakan dan terealisasi melalui penjualan baik secara langsung maupun melalui kontrak penjualan. Diterimanya kas atau kesanggupan membayar dari pihak pembeli merupakan proses realisasi pendapatan. Dengan demikian proses realisasi pendapatan ditandai oleh dua kejadian berikut:

1. Adanya kepastian perubahan produk menjadi bentuk aktiva lain (potensi jasa) melalui kegiatan penjualan yang sah.
2. Diperolehnya aktiva lain (biasanya aktiva lancar) sebagai pengesahan terhadap transaksi penjualan tersebut.

Dari kedua kejadian di atas, dapat dikatakan bahwa proses realisasi pada dasarnya merupakan penegasan terhadap proses pembentukan pendapatan. Yang menjadi masalah adalah, kapan pendapatan dapat diakui dalam laporan keuangan? Masalah ini secara teknis berkaitan dengan kriteria pengakuan pendapatan yang akan diuraikan pada bagian berikut ini.

2. PENGAKUAN PENDAPATAN

Konsep pembentukan dan realisasi pendapatan memiliki peranan yang penting dalam pengakuan pendapatan. Saat pengakuan pendapatan merupakan penentuan yang sangat kritis. Kesalahan dalam penentuan saat pengakuan pendapatan akan mempengaruhi kebenaran dan kewajaran laba periodik.

Umumnya akuntan menggunakan konsep realisasi untuk menentukan "peristiwa kritis" (*critical event*) yang akan dijadikan dasar dalam penentuan waktu dan pengakuan pendapatan. Hal ini dilakukan karena sulitnya mengalokasikan pendapatan pada berbagai tahapan kegiatan operasi perusahaan. Peristiwa kritis yang dipilih, menunjukkan kapan perubahan tertentu dalam aktiva dan hutang dapat diperhitungkan secara tepat sehingga dapat diakui adanya pendapatan.

A. Kriteria Pengakuan Pendapatan

Bukti obyektif sangat diperlukan untuk mengakui adanya perubahan nilai aktiva/hutang yang akan dicatat sebagai pendapatan. Untuk menentukan kapan pendapatan diakui, biasanya didasarkan pada beberapa kriteria tertentu. Apabila kondisi tertentu mengakibatkan

dipenuhinya kriteria tersebut, maka kejadian tersebut menandai pengakuan pendapatan. Penggunaan kriteria tersebut dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan informasi akuntansi yang relevan dan dapat dipercaya (andal).

Secara umum, ada dua kriteria yang dapat dijadikan dasar untuk mengakui pendapatan. Menurut FASB (1980) dalam SFAC No. 5, kriteria tersebut adalah:

1. Telah terealisasi (*realized*), yaitu bila telah terjadi transaksi pertukaran antara barang yang dihasilkan perusahaan dengan kas atau klaim untuk menerima kas. Atau, ada kepastian akan segera terealisasi (*realizable*), dimana barang hasil pertukaran dapat segera diubah (dikonversi) menjadi kas atau klaim untuk menerima kas. Syarat barang yang mudah dikonversi adalah:
 - memiliki harga per unit yang pasti dan barang tersebut tidak terpengaruh oleh perubahan bentuk dan ukuran barang (*interchangeable/functionable*). Misalnya logam mulia.
 - mudah dijual tanpa memerlukan biaya yang besar
2. Pendapatan telah terbentuk (*earned*), yaitu bila kegiatan menghasilkan barang dan jasa telah berjalan dan secara substansial telah selesai.

Kriteria pengakuan pendapatan yang lebih bersifat teknis dikemukakan oleh Kam (1990). Menurut Kam, ada tiga kriteria yang dapat digunakan untuk mengakui pendapatan, yaitu: keterukuran nilai aktiva, terjadinya transaksi, dan proses pembentukan pendapatan secara substansial telah selesai.

1. Keterukuran Nilai Aktiva

Oleh karena pendapatan menyebabkan kenaikan nilai total aktiva perusahaan, yang sekaligus meningkatkan modal, maka kriteria ini merupakan salah satu kriteria yang dapat diterima. Apabila tidak ada aliran masuk aktiva yang dapat ditentukan secara obyektif ke dalam perusahaan, secara otomatis tidak ada pendapatan yang diakui. Masalah yang timbul adalah apakah aktiva penukar yang diterima harus likuid? Apabila aktiva penukar yang diterima adalah aktiva tetap apakah aktiva penukar tersebut dapat dijadikan dasar untuk mengakui pendapatan?

Pandangan yang selama ini mendominasi pengakuan pendapatan adalah bahwa aktiva yang diterima harus aktiva likuid (kas atau piutang). Paton dan Littleton (1940: p. 49) mengatakan bahwa:

“ditinjau dari pandangan yang dominan, pendapatan dapat direalisasi bila terbukti ada penerimaan kas atau piutang atau aktiva lainnya yang likuid.”

Menurut laporan komite AAA (1974), alasan bagi FASB untuk menggunakan konsep realisasi sebelum mengakui pendapatan adalah untuk mencegah manajemen mengurangi modal kerja perusahaan dalam kaitannya dengan pembayaran dividen. Hal ini disebabkan dividen harus dibayar dengan aktiva likuid. Alasan yang lain berkaitan dengan provisi legal bahwa dividen merupakan distribusi keluar atas laba perusahaan. Laba perusahaan sering diistilahkan sebagai aktiva likuid yang tersedia untuk didistribusikan sebagai dividen. Dengan adanya pandangan tersebut, kelihatannya aktiva penukar haruslah likuid, agar pendapatan dapat segera diakui.

Namun demikian apabila dilihat dari kriteria yang diajukan FASB, sebenarnya aktiva penukar tidak harus likuid. Realisasi dianggap sudah terjadi apabila aktiva penukar dapat segera dikonversi menjadi kas atau setaranya (tidak harus kas dan piutang). Diterimanya aktiva penukar baik likuid maupun tidak sebagai kriteria pengakuan pendapatan masih tergantung pada kondisi yang mendasari pertukaran tersebut.

Apabila tujuan perusahaan adalah benar-benar menjual barang dan jasa, maka pendapatan dapat diakui. Di samping itu, harga pasar barang yang diterima harus memenuhi kriteria untuk mudah dikonversi dan jenisnya berbeda dengan jenis barang yang dijual.

Dilain pihak, apabila tujuan perusahaan dalam pertukaran tersebut adalah untuk memperoleh barang/jasa dengan alasan untuk digunakan dalam kegiatan perusahaan, maka pendapatan tidak dapat diakui.

Cara lain untuk mencerminkan keterukuran nilai aktiva adalah adanya kepastian pengumpulan kas. Masalah pengumpulan kas berkaitan erat dengan pertimbangan (*judgment*) yang umumnya didasarkan pada pengalaman perusahaan sebelumnya. Makin lama periode pengumpulan, makin besar tingkat ketidakpastian pengumpulan kas. Dengan demikian pendapatan tidak dapat segera diakui.

Ketidakpastian tersebut umumnya terjadi karena belum berpindahny hak atas barang sampai dilunasinya pembayaran. Artinya, masih terdapat kemungkinan pembatalan transaksi penjualan yang telah dilakukan. Cara tersebut umumnya ditemui dalam penjualan angsuran.

2. Terjadinya Transaksi

Pendapatan dapat diakui apabila terjadi pertukaran antara barang yang dihasilkan perusahaan dengan aktiva baru yang diterima perusahaan. Keterlibatan pihak luar dalam transaksi yang wajar (*arm's length transaction*) menunjukkan adanya bukti obyektif naiknya nilai perusahaan. Transaksi pertukaran merupakan dasar yang dapat dipertanggungjawabkan dalam menentukan waktu pengakuan pendapatan dan jumlah pendapatan yang harus dicatat.

3. Proses Pembentukan Pendapatan Telah Selesai.

Untuk memperoleh pendapatan, perusahaan harus melakukan kegiatan memproduksi/pengadaan barang dan jasa. Barang dan jasa ini merupakan sumber utama pendapatan perusahaan. Pendapatan dapat dikatakan terbentuk apabila kegiatan menghasilkan pendapatan telah berjalan dan secara substansial telah selesai. Kegiatan menghasilkan pendapatan, secara konseptual terdiri dari tahap produksi, penjualan dan pengumpulan kas. Oleh karena itu setiap kali *cost* dikeluarkan pada tahap-tahap tersebut, berarti sejumlah pendapatan telah terbentuk.

Jadi sebelum terjadi penjualan sebenarnya pendapatan dianggap sudah terbentuk bersamaan dengan jalannya proses produksi. Pengujian terhadap anggapan tersebut memang tidak dapat dilakukan dengan layak dan obyektif. Namun demikian, karena tujuan pendapatan adalah untuk menghasilkan pendapatan, dan pendapatan memiliki hubungan dengan *cost*, maka begitu *cost* diolah, pendapatan sudah dapat dikatakan terbentuk. Contoh sederhana adalah kasus kontrak konstruksi jangka panjang. Meskipun proyek yang dikerjakan belum selesai, tetapi karena pada setiap tahap yang dilakukan telah terjadi *cost*, maka secara substansial dapat dikatakan pendapatan telah terbentuk.

IAI dalam PSAK No. 23 menentukan kriteria pengakuan pendapatan yang lebih bersifat teknis. Pendapatan diakui apabila *besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke perusahaan dan manfaat tersebut dapat diukur dengan andal*. Lebih lanjut, untuk

memberikan pedoman praktis dalam penerapan kriteria tersebut, IAI menjelaskan kondisi yang harus dipenuhi untuk mengakui pendapatan.

PSAK No. 23 menyebutkan bahwa pendapatan dari penjualan barang harus diakui apabila seluruh kondisi ini dipenuhi:

1. *Perusahaan telah memindahkan risiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli.*

Pada umumnya pemindahan resiko dan manfaat kepemilikan terjadi bersamaan dengan waktu pemindahan hak milik atau pemindahan penguasaan atas barang tersebut kepada pembeli. Apabila perusahaan menahan risiko kepemilikan, transaksi tersebut bukan merupakan transaksi penjualan sehingga pendapatan tidak dapat diakui. Perusahaan dapat menahan risiko kepemilikan dengan berbagai cara, antara lain:

- Bila perusahaan menahan kewajiban sehubungan dengan pelaksanaan suatu hal yang tidak memuaskan yang tidak dijamin sebagai mana lazimnya;
- bila penerimaan pendapatan dari suatu penjualan tertentu tergantung pada pendapatan pembeli yang bersumber dari penjualan barang yang bersangkutan;
- bila pengiriman barang tergantung pada instalasinya, dan instalasi tersebut merupakan bagian signifikan dari kontrak yang belum diselesaikan oleh perusahaan'
- bila pembeli berhak untuk membatalkan pembelian berdasarkan alasan yang ditentukan dalam kontrak dan perusahaan tidak dapat memastikan apakah akan terjadi retur (paragraf 15)

Apabila perusahaan hanya menahan risiko yang tidak signifikan atas kepemilikan, transaksi tersebut adalah suatu penjualan dan diakui sebagai pendapatan.

2. *Perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual.*

3. *Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal*

4. *Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut*

5. *Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.*

PSAK No. 23 juga menyebutkan bahwa, pendapatan dari penjualan jasa dapat diakui apabila:

1. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal
2. besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan
3. tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal
4. biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Secara umum, dari berbagai kriteria yang diajukan untuk mengakui pendapatan, dapat dikatakan saat terjadinya penjualan barang merupakan dasar yang paling jelas (utama) untuk mengakui pendapatan. Hal ini disebabkan pada saat tersebut, pendapatan sudah terbentuk, dan sekaligus terealisasi, serta besarnya pendapatan dapat diukur dengan cukup pasti. Namun demikian, apabila kondisi tertentu dipenuhi, pendapatan dapat diakui pada setiap tahap kegiatan perusahaan. Hal ini akan dijelaskan pada bagian "saat pengakuan pendapatan" berikut ini.

B. Saat Pengakuan Pendapatan

Dengan memperhatikan konsep dan kriteria pengakuan pendapatan yang telah dibahas di atas, berikut ini akan dibahas saat pengakuan pendapatan yang umum digunakan dalam praktik.

1. Pendapatan Diakui Selama Kegiatan Produksi

Pendapatan dapat diakui selama kegiatan produksi, meskipun produk yang dihasilkan perusahaan masih dalam proses produksi. Prosedur yang digunakan adalah prosentase penyelesaian. Cara ini umumnya dijumpai pada perusahaan kontraktor yang mengerjakan proyek-proyek yang memakan waktu beberapa periode akuntansi. Misalnya, perusahaan pembuat kapal, lokomotif, gedung, jalan raya dan sebagainya. Pendapatan dapat diakui secara periodik atas dasar pekerjaan yang telah diselesaikan.

Pengakuan pendapatan dengan cara ini dapat dilakukan bila harga kontrak sudah pasti dan taksiran cost untuk menyelesaikan proyek serta kemajuan dalam penyelesaian kontrak dapat dipertanggungjawabkan. Apabila kriteria tersebut dapat dipenuhi, sangat memungkinkan untuk menentukan taksiran besarnya pendapatan. Besarnya pendapatan dapat ditaksir berdasarkan akumulasi cost yang terjadi selama penyelesaian pekerjaan.

Taksiran tersebut umumnya dapat dilakukan dengan dua pendekatan:

- Berdasarkan prosentase biaya
Tahap penyelesaian ditentukan dengan membandingkan biaya yang telah dikeluarkan dengan taksiran total biaya untuk menyelesaikan proyek.
- Berdasarkan Prosentase Penyelesaian fisik
Prosentase penyelesaian fisik biasanya didasarkan pada tahap kemajuan proyek.

Apabila cara ini digunakan, maka pada saat kegiatan konstruksi selesai dan proyek (bangunan/barang) telah diserahkan dengan sendirinya seluruh pendapatan telah diakui sebesar harga kontraknya.

Perlu diketahui bahwa pengakuan pendapatan yang menggunakan metode ini harus dilakukan, apabila perusahaan ingin mempertahankan pengukuran laba dengan takaran periode. Yang selama ini sering terjadi, pendapatan biasanya diakui sebesar harga kontrak setelah kegiatan produksi selesai dan barang diserahkan kepada pemesan (konsumen). Perlakuan ini sebenarnya dapat menyebabkan adanya ketidakseimbangan antara volume pendapatan dengan volume kegiatan produksi pada setiap periode. Oleh karena itu, praktik yang konservatif menyetujui pengakuan pendapatan atas dasar prosentase penyelesaian.

2. Pendapatan Diakui Saat Produk Selesai

Pengakuan pendapatan atas dasar produk selesai biasanya dianggap tepat untuk industri pertambangan dan pertanian, seperti emas, timah, gandum dan sebagainya. Pada jenis usaha ini, umumnya produk yang dihasilkan memiliki harga yang sudah pasti dan pemasarannya terjamin. Dengan demikian, apabila produk tertentu dapat dipastikan akan terjual dengan harga tertentu, maka pendapatan dapat diakui pada saat selesainya produksi. Ada beberapa syarat yang harus dipenuhi untuk mengakui pendapatan saat produksi selesai. Syarat tersebut adalah:

- Harga jual dapat ditentukan dengan cukup tepat
- Tidak diperlukan kegiatan/biaya pemasaran yang material untuk menjual produk tersebut
- Cost produk sulit untuk ditentukan
- Satuan-satuan persediaan dapat saling dipertukarkan (barang tidak terpengaruh oleh perubahan bentuk dan ukuran)

Meskipun pengakuan pendapatan atas dasar saat produk selesai memiliki dasar penalaran yang logis, namun penggunaannya secara umum mungkin tidak dapat dibenarkan. Kegiatan produksi tanpa adanya transaksi penjualan, tidak dapat dijadikan bukti yang obyektif untuk mengakui pendapatan. Oleh karena itu, pengakuan pendapatan dengan cara ini, memerlukan penjelasan dan alasan yang kuat sesuai dengan keadaan. Laporan tambahan dan teknik-teknik interpretasi tertentu dapat disertakan untuk mengungkapkan informasi penting yang bersifat melengkapi laporan keuangan yang disajikan.

Apabila sebelum produk selesai sudah terdapat kontrak yang jelas dan pasti, maka pendapatan dapat segera diakui. Hal ini disebabkan kriteria pembentukan dan realisasi pendapatan telah terpenuhi. Jadi selesainya produk merupakan kejadian kritis yang menjadi dasar pengakuan pendapatan. Dalam kontrak konstruksi jangka panjang, pengakuan semacam ini sering disebut metode kontrak selesai.

3. Pengakuan Pendapatan Pada Saat Penjualan

Pada kebanyakan perusahaan, pengakuan pendapatan pada saat penjualan merupakan dasar yang paling jelas dan obyektif dari pada dasar pengakuan yang lain. Pengakuan pendapatan pada saat penjualan didasarkan pada alasan yang mengarah pada pengertian dan konsep pendapatan seperti yang diajukan Paton dan Littleton (1940) sebagai berikut:

1. Pendapatan merupakan jumlah nominal (*dollar*) yang menyatakan produk akhir operasi perusahaan. Oleh karena itu, harus diakui dan diukur pada tingkat/titik kegiatan yang menentukan dalam aliran kegiatan operasi perusahaan.
2. Pendapatan harus benar-benar terjadi dan didukung dengan timbulnya aktiva baru yang sah (sebaiknya berupa kas atau piutang)

Atas dasar alasan di atas, dapat dirumuskan bahwa saat penjualan dapat dijadikan dasar pengakuan pendapatan karena proses pembentukan pendapatan telah cukup selesai dan proses realisasi pendapatan telah terjadi.

Yang menjadi masalah adalah, kapan saat yang tepat untuk dijadikan dasar yang menandai terjadinya penjualan? Secara yuridis, penjualan baru dapat dikatakan terjadi apabila telah terjadi peralihan hak milik atas barang yang diperjualbelikan. Namun demikian,

peralihan hak merupakan masalah teknis yang seringkali tidak begitu diperhatikan dalam akuntansi. Hal ini disebabkan akuntansi menganut konsep *economic substance over legal form*, yang berarti akuntansi lebih menekankan pada makna ekonomi suatu transaksi daripada bentuk yuridisnya. Oleh karena itu, atas dasar substansi ekonomi, pembuatan faktur bersamaan dengan pengiriman barang dianggap sebagai peristiwa yang dijadikan dasar untuk mengakui pendapatan. Di samping itu, piutang sudah dianggap cukup sebagai bukti adanya realisasi pendapatan.

Masalah lain yang sering muncul dalam pengakuan pendapatan pada saat penjualan adalah biaya yang timbul setelah penjualan (*after-sale costs*), dan penjualan barang yang pembelinya memiliki hak untuk mengembalikan barang.

a. Biaya Setelah Penjualan.

Dalam praktik seringkali terjadi bahwa beberapa jenis biaya, baru muncul setelah terjadi penjualan. Misalnya biaya penagihan piutang, biaya garansi barang dan lain-lain. Apabila biaya semacam ini timbul, cara yang umum dilakukan adalah dengan mendebit jumlah rupiah taksiran biaya dan mengkredit jumlah rupiah yang sama ke rekening cadangan. Biaya setelah penjualan merupakan bagian dari proses pengukuran pendapatan. Oleh karena itu, harus diperhitungkan untuk periode tertentu. Jumlah rupiah debit biasanya akan menjadi pengurang langsung terhadap pendapatan. Sementara jumlah rupiah sisi kredit menjadi lawan terhadap jumlah rupiah piutang.

b. Hak Pengembalian Barang.

Dalam transaksi penjualan, seringkali disebutkan bahwa pembeli berhak mengembalikan barang dalam periode tertentu. Pada kasus ini, FASB (1981) dalam SFAS No, 48 menyatakan bahwa apabila pembeli berhak untuk mengembalikan barang, pendapatan dapat diakui apabila syarat berikut ini dipenuhi:

1. Harga jual cukup pasti dan dapat ditentukan pada saat penjualan
2. Pembeli sudah membayar kepada penjual atau pembeli diwajibkan untuk membayar penjualan. Kewajiban untuk membayar tersebut tidak tergantung pada kondisi apakah produk yang dibeli tersebut laku dijual atau tidak.
3. Kewajiban membayar kepada penjual tidak berubah apabila produk dicuri, nilai produk berkurang atau produk mengalami kerusakan.

-
4. Pembeli benar-benar ada atau dengan kata lain pembeli merupakan suatu badan yang secara ekonomi disebut perusahaan.
 5. Penjual secara signifikan tidak memiliki kewajiban atau bertanggungjawab terhadap hasil penjualan kembali produk yang dilakukan pembeli.
 6. Jumlah nominal (*dollar*) pengembalian dapat ditaksir secara cukup pasti.

Pendapatan dapat diakui apabila periode hak pengembalian sudah berlalu (habis) atau apabila semua syarat di atas dipenuhi. Jadi kondisi ini tergantung pada keadaan yang lebih dahulu terjadi diantara kedua saat pengakuan di atas.

Pengiriman barang juga dipengaruhi syarat penjualan, seperti *FOB destination*, *FOB shipping point*, dan *CIF (Cost, Insurance and Freight)*. Jika penjualan didasarkan pada *FOB shipping point*, maka pada tanggal pengiriman barang, penjualan dianggap sudah terjadi. Apabila digunakan *FOB destination*, maka penjualan dianggap terjadi pada saat barang sudah sampai ke tangan pembeli. Sementara itu, apabila digunakan syarat *CIF*, penjualan dianggap terjadi apabila barang sampai ke pembeli. Sedang untuk *C & F*, penjualan dicatat pada tanggal barang dikirim ke pembeli.

c. Penjualan Jasa

Apabila produk perusahaan berupa jasa, seperti transportasi, dan sebagainya, maka proses penyerahan jasa dapat dianggap sama dengan penjualan. Masalah yang sering muncul dalam pengakuan pendapatan perusahaan jasa adalah menentukan kejadian yang menandai apakah penyerahan jasa telah dilaksanakan. Menurut AICPA (dikutip oleh Kam, 1990), ada beberapa pedoman yang dapat digunakan untuk mengakui pendapatan jasa:

1. Apabila pelaksanaan (*performance*) jasa terdiri dari pengerjaan satu macam tindakan, pendapatan diakui pada saat pekerjaan tersebut terlaksana. Misalnya: Biro jual beli rumah akan mengakui pendapatan komisi pada saat transaksi jual beli rumah telah terjadi.
2. Apabila pelaksanaan jasa terdiri dari pengerjaan lebih dari satu macam tindakan, pendapatan diakui selama periode pelaksanaan pekerjaan secara proporsional.
3. Apabila jasa dilaksanakan lebih dari satu macam tindakan, pendapatan harus diakui pada saat pelaksanaan pekerjaan selesai seluruhnya, berdasarkan kondisi berikut ini:

-
- Proporsi jasa yang dilaksanakan sebagai pekerjaan akhir merupakan tindakan yang sangat penting dari keseluruhan jasa yang dikerjakan, Jadi pekerjaan tindakan dianggap selesai apabila pekerjaan akhir tersebut belum dilaksanakan. Misalnya, pada perusahaan transportasi yang mengerjakan pengepakan, pemuatan dan pengungkapan barang, maka penyerahan (*delivery*) barang kepada pihak yang dituju merupakan pekerjaan akhir. Apabila kegiatan penyerahan barang belum selesai, perusahaan tidak dapat mengakui pendapatan.
 - Apabila jasa yang diberikan terdiri dari pekerjaan yang tidak dapat ditentukan dan dilaksanakan pada periode waktu yang tidak dapat ditentukan, maka tidak ada cara untuk menentukan tingkat penyelesaian pekerjaan. Oleh karena itu, pendapatan harus diakui pada waktu pekerjaan selesai.
 - Apabila terdapat tingkat ketidakpastian yang cukup tinggi (*significant*) dalam pengumpulan pendapatan jasa (kas), maka pendapatan tidak dapat diakui sebelum kas diterima.

Pedoman pertama dan ketiga di atas pada dasarnya sama dengan dasar penjualan. Pedoman kedua setara dengan dasar produksi (persentase penyelesaian) dan ketiga (c) sesuai dengan pengakuan pendapatan pada saat kas diterima.

4. Pengakuan Pendapatan Pada Saat Kas Diterima

Dalam hal terdapat ketidakpastian yang besar mengenai pengumpulan piutang yang timbul dari penjualan barang/jasa, pengakuan pendapatan dapat ditunda sampai saat diterimanya kas. Pengakuan pendapatan dengan cara demikian terpaksa dilakukan karena kriteria realisasi tidak seluruhnya dipenuhi, terutama dalam pengukuran pendapatan. Meskipun transaksi telah terjadi, ketidakpastian pengumpulan kas menjadi tidak dapat diandalkan. Oleh karena itu, pendapatan baru diakui setelah kas betul-betul terkumpul. Ketidakpastian pengumpulan piutang tersebut biasanya terjadi karena belum berpindah hak atas barang sampai dilunasinya pembayaran. Akibatnya transaksi penjualan kemungkinan dapat dibatalkan. Kondisi demikian biasanya ditemui pada penjualan angsuran.

Alasan yang mendukung penggunaan dasar penerimaan kas untuk pengakuan pendapatan yang berasal dari penjualan angsuran didasarkan pertimbangan sebagai berikut:

-
1. Seluruh atau sebagian piutang yang timbul bukan merupakan aktiva yang mempunyai daya beli murni (dapat dibelanjakan).
 2. Semakin lama jangka waktu angsuran, semakin besar kemungkinan piutang tidak akan tertagih.
 3. Biaya sesudah penjualan, terutama biaya penagihan dan pengumpulan piutang, biasanya lebih tinggi dibandingkan dengan biaya sesudah penjualan untuk jenis penjualan kredit.

5. PENDAPATAN MENURUT IFRS

IFRS memberikan criteria pengakuan pendapatan di IAS 18. Kriteria itu berbeda tergantung apakah pendapatan tersebut berhubungan dengan penjualan barang atau penyediaan jasa. Dua criteria itu berbeda karena sifat barang dan jasa berbeda secara mendasar.

A. Penjualan Barang

Paragraf 14 IAS 18 memberikan criteria pengakuan pendapatan dalam penjualan barang sebagai berikut:

Pendapatan dari penjualan harus diakui jika kondisi ini terpenuhi:

- a. Entitas telah mengalihkan kepada pembeli risiko signifikan dan kepemilikan barang tersebut.
- b. Entitas tidak lagi menahan keterlibatan managerial sampai pada suatu tingkat dimana diasosiasikan dengan kepemilikan barang ataupun tidak memiliki control terhadap penjualan barang tersebut.
- c. Jumlah pendapatan dapat diukur secara handal (reliable)
- d. Kemungkinan bahwa manfaat ekonomis yang dikaitkan dengan transaksi akan mengalir ke entitas, dan
- e. Biaya yang muncul atau akan muncul dalam transaksi tersebut dapat diukur secara handal (reliable).

B. Penyediaan Jasa

Paragraf 20 dan 26 IAS 18 memberikan criteria pengakuan pendapatan dari penyediaan jasa. Jika outcome transaksi meliputi penyediaan jasa dapat diestimasi secara handal, maka pendapatan yang berkaitan dengan transaksi harus diakui dengan dasar tingkat penyelesaian transaksi tersebut pada akhir periode pelaporan. Outcome dari transaksi dapat diestimasi secara handal jika memenuhi kondisi sebagai berikut:

-
- a. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur secara handal
 - b. Adalah mungkin bahwa manfaat ekonomis yang berkaitan dengan transaksi akan mengalir ke pada entitas.
 - c. Tingkat penyelesaian transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur secara handal.
 - d. Biaya yang muncul untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi dapat diukur secara handal.
 - e. Pada paragraph 26, jika outcome transaksi penyediaan jasa tidak dapat diestimasi dengan handal, maka pendapatan hanya akan diakui sejauh biaya yang diakui akan ditutup (recoverable).

C. Pengakuan Pendapatan Saat Produksi

Adalah mungkin mengakui pendapatan saat produksi terutama pada produk pertanian. IAS 41 menyatakan bahwa perusahaan harus mengakui pendapatan dari produksi pada saat tanggal panen. Hal ini juga berlaku pada produksi mineral (tambang) yang secara luas diperdagangkan di pasar komoditas seperti emas, perak dan baja. Perusahaan dapat mengakui pendapatan pada saat produksi seperti diatur dalam IAS 18 dengan cara menjual lewat forward contract untuk menyerahkan barang di masa datang dengan harga jual tetap (fixed). Dengan cara ini risiko dan kepemilikan mineral telah beralih ke pembeli sebelum mineral diserahkan secara fisik. Sehingga perusahaan dapat mengakui pendapatan pada saat mineral diproduksi dan siap dikirim sesuai forward contract.

Referensi

- AAA Committee, 1974, "Report of the Committee on Concepts and Standards, External Reporting", Accounting Review, Supplement,
- AICPA Draft Statement of Position, "Accounting for Service Transaction" in V. Kam, 1990, Accounting Theory, New York: John Wiley and Sons
- APB, 1970, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", APB Statement No. 4, New York: AICPA
- Belkaoui, A.R., 1993, Accounting Theory, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- FASB, 1980, "Elements of Financial Statements", Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Stamford, Connecticut: FASB.
- FASB, 1980, "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Stamford Connecticut: FASB
- FASB, 1981, "Revenue Recognition When Right of Return Exists", Statement of Financial Accounting Standard No. 48, June.
- Godfrey, J., et.al., 1994, Accounting Theory, Sydney: John Wiley and Sons
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, 1992, Financial Accounting Theory: Its Nature and Development, 2nd ed., Melbourne: Longman Cheshire Pty Limited
- Hendriksen, E.S., 1982, Accounting Theory, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, Accounting Theory, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- IAI, 1992, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 23 tentang Pendapatan, Jakarta: PT. Salemba
- Kam, V., 1990, Accounting Theory, 2nd Ed., New York: John Wiley and Sons.

Mathews, M.R., and M.H.B. Perera, 1993, *Accounting Theory and Development*, Victoria: Nelson.

Martin C., 1987, *An Introduction to Accounting*, New York: McGraw-Hill

Paton, W.A., and A.C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, American Accounting Association

Suwardjono, 1989, *Seri Teori Akuntansi Perekayasaan Akuntansi Keuangan*, Yogyakarta: BPFE.



Bab 11

Biaya (Expenses)



Bab 11

Biaya (Expenses)

Pada bagian ini akan dibahas *cost* sebagai dasar pencatatan nilai dalam akuntansi pada tahap pembebanan. Konsep dasar yang melandasi pembebanan *cost* adalah konsep upaya dan hasil (*efforts and accomplishment*). Atas dasar konsep tersebut *cost* dapat dipisah menjadi dua, yaitu: *cost* yang masih menjadi potensi jasa (melekat pada aktiva), dan *cost* yang potensi jasanya dianggap sudah habis dalam rangka menghasilkan pendapatan. Pembebanan *cost* satu periode akuntansi didasarkan pada kriteria penentuan habisnya manfaat *cost* tersebut. Pertama, apakah manfaat *cost* habis dalam rangka penyerahan produk/jasa, atau sering disebut biaya (*expenses*). Kedua, apakah manfaat *cost* habis karena sebab lain, yang digolongkan sebagai rugi (*losses*)

1. KARAKTERISTIK BIAYA

Pemahaman terhadap konsep biaya memerlukan analisis yang hati hati terhadap karakteristik dari transaksi yang berkaitan dengan biaya. Ada elemen laporan lain yang sifatnya hampir sama dengan biaya namun sebaiknya tidak dimasukkan sebagai komponen biaya. Karakteristik biaya dapat dipahami dengan mengenali batasan atau pengertian yang berkaitan

dengan biaya. Dengan pemahaman seperti ini, transaksi yang berkaitan dengan biaya dapat dengan mudah diidentifikasi sehingga dapat disajikan dengan benar dalam laporan keuangan.

A. Pengertian Biaya

Secara umum, dapat dikatakan bahwa cost yang telah dikorbankan dalam rangka menciptakan pendapatan disebut dengan biaya. FASB (1980) mendefinisikan biaya sebagai berikut:

Biaya adalah aliran keluar (*outflows*) atau pemakaian aktiva atau timbulnya hutang (atau kombinasi keduanya) selama satu periode yang berasal dari penjualan atau produksi barang, atau penyerahan jasa atau pelaksanaan kegiatan yang lain yang merupakan kegiatan utama suatu entitas.

Sedang IAI (1994) mendefinisikan biaya (beban) sebagai berikut:

Beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal (Paragraf 70)

Dari pengertian di atas dapat dilihat bahwa biaya pada akhirnya merupakan aliran keluar aktiva meskipun kadang-kadang harus melalui hutang lebih dahulu.

Secara konseptual biaya lebih bersifat penurunan aktiva daripada kenaikan hutang. Biaya akan terjadi bila produk tertentu diserahkan untuk menciptakan pendapatan. Penggunaan aktiva dapat dikatakan sebagai biaya apabila penggunaan tersebut berkaitan langsung dengan penyerahan produk (menghasilkan pendapatan) dan bukan perubahan aktiva menjadi potensi jasa (aktiva) yang lain.

Sementara Kam (1990) mendefinisikan biaya sebagai penurunan nilai aktiva atau kenaikan hutang atau kenaikan ekuitas pemegang saham (*stockholder's equity*) sebagai akibat pemakaian barang atau jasa oleh suatu unit usaha untuk menghasilkan pendapatan pada periode berjalan. Misalnya, perusahaan menggunakan jasa tenaga kerja dan gaji tenaga kerja tersebut dibayar dengan kas atau aktiva lain. Pemakaian jasa tersebut jelas menunjukkan adanya penurunan nilai aktiva (berkurangnya kas atau aktiva lain). Apabila gaji tenaga kerja tersebut tidak langsung dibayar atau dibayar di lain waktu, maka penggunaan jasa tenaga kerja tersebut akan menaikkan hutang.

Sementara itu, bila tenaga kerja dibayar dengan sejumlah tertentu saham, penggunaan tenaga kerja akan menambah *stockholder's equity*.

Dari definisi-definisi di atas, definisi yang dikemukakan IAI sejalan dengan definisi yang diajukan Kam. Keduanya mendefinisikan biaya dari sudut pandang peristiwa moneter (penurunan aktiva, kenaikan hutang/ kenaikan ekuitas). Sebaliknya definisi yang dikemukakan FASB cenderung agak berbeda dengan definisi yang dikemukakan Kam. Perbedaan sudut pandang tersebut dapat dianalisis sebagai berikut.

Pertama, definisi yang diajukan FASB tidak menunjukkan perbedaan yang jelas antara peristiwa moneter dan peristiwa fisik. Perlu diketahui bahwa laba, pendapatan, dan biaya saling berkaitan erat dengan nilai dari suatu obyek ekonomi tertentu (jumlah rupiah aktiva yang dihasilkan dan dijual). Jadi, pendapatan dan biaya memiliki sifat moneter, karena dihasilkan dari peristiwa yang menyebabkan perubahan nilai obyek ekonomi tersebut. Biaya menunjukkan peristiwa moneter yang berasal dari pemakaian barang dan jasa (peristiwa fisik) dalam kegiatan operasional perusahaan.

Apabila diperhatikan, jelas terlihat bahwa FASB lebih menekankan pada peristiwa fisik yaitu penjualan barang atau produk yang dihasilkan. Menurut Kam (1990), penggunaan istilah "pemakaian barang dan jasa" lebih tepat dari pada istilah "pemakaian aktiva" (*using up of assets*). Barang dan jasa yang diperoleh perusahaan memang merupakan aktiva. Namun demikian, tidak semua barang atau jasa akan dicatat sebagai aktiva. Ada sebagian barang atau jasa tersebut yang langsung dibebankan sebagai biaya, misalnya: jasa tenaga kerja.

Kedua, pemakaian aktiva harus menunjukkan adanya suatu *cost* yang dinyatakan keluar (dikonsumsi) sebagai biaya. Hal ini sesuai dengan alasan yang dikemukakan sebelumnya bahwa biaya menunjukkan adanya perubahan nilai. Perubahan nilai menunjukkan pengorbanan yang dilakukan suatu entitas dalam memperoleh pendapatan. Jadi, apabila tidak ada *cost*, otomatis tidak akan ada biaya. Misalnya, perusahaan dapat menggunakan tenaga kerja tanpa membayar tenaga kerja tersebut (dengan alasan tenaga kerja tersebut hanya mencari pengalaman kerja). Pada kasus ini, perusahaan tidak perlu mencatat biaya gaji, karena tidak ada *cost* yang timbul sebelumnya.

Ketiga, apabila dilihat dari pandangan tradisional, definisi yang dikemukakan FASB menunjukkan bahwa biaya hanya dihasilkan dari pemakaian aktiva untuk tujuan menghasilkan pendapatan pada periode berjalan. Apabila prinsip penandingan (*matching*) dilakukan dengan tepat, maka pembebanan biaya harus ditunda lebih dahulu sebagai aktiva, selama pemanfaatan jasa masa sekarang dapat membantu menghasilkan pendapatan pada periode yang akan datang. FASB tidak menunjukkan kondisi tersebut.

Lepas dari perbedaan tersebut, yang jelas setiap cost yang dinyatakan keluar dalam rangka menghasilkan pendapatan disebut dengan biaya. Baik itu biaya yang berasal dari *cost* aktiva maupun yang berasal dari *cost* yang langsung dibebankan sebagai biaya tanpa dicatat lebih dahulu sebagai aktiva.

B. Biaya Dan Rugi (Losses)

Atas dasar definisi biaya di atas dapat dikatakan bahwa yang termasuk biaya hanya *cost* yang benar-benar dikorbankan untuk menghasilkan pendapatan. Penggunaan aktiva atau pengurangan *cost* aktiva yang tidak berkaitan dengan proses memperoleh pendapatan seharusnya dikelompokkan sebagai rugi (*losses*). Memang rugi dan biaya merupakan perubahan-perubahan yang relevan, yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan laba perusahaan. Akan tetapi, hanya biaya yang harus ditandingkan dengan pendapatan pada periode terjadinya.

Agar pemakai laporan keuangan mendapat tambahan informasi yang lebih lengkap, rugi dapat disertakan dalam laporan rugi laba sebagai penentu besarnya laba komprehensif. Rugi sebaiknya disajikan terpisah dari biaya. Koreksi terhadap besarnya biaya periode lalu, tidak dapat diperlakukan sebagai rugi. Koreksi tersebut harus diklasifikasikan secara terpisah sebagai "*Koreksi Kesalahan Periode Sebelumnya*".

Dari definisi yang terdapat dalam *Konsep Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan*, IAI (1994) tidak memisahkan biaya dengan rugi. Jadi semua potensi jasa baik yang digunakan secara langsung ataupun tidak langsung untuk memperoleh pendapatan disebut dengan biaya. IAI (1994) bahkan secara spesifik menyebutkan hal tersebut seperti yang tertuli pada paragraf 78 berikut ini: "kerugian termasuk dalam kelompok beban".

2. PENGUKURAN DAN PENGAKUAN BIAYA

Pengukuran dan pengakuan biaya memainkan peranan penting dalam penyusunan laporan keuangan. Kecermatan mengukur besarnya biaya akan mempengaruhi keakuratan informasi keuangan yang dihasilkan. Ketepatan saat mengakui biaya juga akan berpengaruh dalam penentuan besarnya rugi/laba perusahaan. Oleh karena itu pemahaman secara konseptual tentang pengukuran dan pengakuan pendapatan tidak dapat diabaikan.

A. Pengukuran Biaya

Sejalan dengan penilaian aktiva, biaya dapat diukur atas dasar jumlah rupiah yang digunakan untuk penilaian aktiva dan hutang. Oleh karena itu, pengukuran biaya dapat didasarkan pada:

1. **Cost historis**

Cost historis merupakan jumlah rupiah kas atau setaranya yang dikorbankan untuk memperoleh aktiva. Pengukuran biaya atas dasar *cost historis*, dapat digunakan untuk jenis aktiva seperti gedung, peralatan dan sebagainya.

2. **Cost Pengganti/Cost Masukan Terkini (*Replacement Cost/Curent Input Cost*).**

Cost masukan terkini menunjukkan jumlah rupiah harga pertukaran yang harus dikorbankan sekarang oleh suatu entitas untuk memperoleh aktiva yang sejenis dalam kondisi yang sama. Contohnya, penilaian untuk persediaan.

3. **Setara Kas (*Cash Equivalent*)**

Setara kas adalah jumlah rupiah kas yang dapat direalisasikan dengan cara menjual setiap jenis aktiva di pasar bebas dalam kondisi perusahaan normal. Nilai ini biasanya didasarkan pada catatan harga pasar barang bebas yang sejenis dalam kondisi yang sama. Pos aktiva berwujud biasanya menggunakan dasar penilaian ini.

Meskipun ada berbagai dasar penilaian, dalam praktik yang paling banyak digunakan untuk mengukur biaya adalah *cost historis*.

B. Pengakuan Biaya

Pada dasarnya *cost* memiliki dua kedudukan penting, yaitu: (a) sebagai aktiva (potensi jasa) dan (b) sebagai beban pendapatan (biaya). Atas dasar konsep kontinuitas usaha, *cost* mula-mula diperlakukan sebagai aktiva dan kemudian baru diperlakukan sebagai pengurang pendapatan (biaya). Misalnya, *cost* persediaan pada awalnya dicatat/

diakui sebagai aktiva. Apabila *cost* tersebut telah dinyatakan keluar (dijual) untuk menghasilkan pendapatan, maka *cost* tersebut dinyatakan sebagai biaya, dengan nama *cost* barang terjual (*cost of goods sold*).

Proses pembebanan *cost* pada dasarnya merupakan proses pemisahan *cost*. Oleh karena itu, agar informasi yang dihasilkan akurat, bagian *cost* yang telah diakui sebagai biaya pada periode berjalan dan bagian *cost* yang akan dilaporkan sebagai aktiva (diakui sebagai biaya periode mendatang) harus dapat ditentukan dengan jelas.

Ada dua masalah yang muncul sehubungan dengan pemisahan *cost* tersebut, yaitu:

1. Kriteria yang digunakan untuk menentukan *cost* tertentu yang harus dibebankan pada pendapatan periode berjalan.
2. Kriteria yang digunakan untuk menentukan bahwa *cost* tertentu ditanggihkan pembebanannya.

Semua *cost* dapat ditanggihkan pembebanannya sebagai biaya, apabila *cost* tersebut memenuhi kriteria sebagai aktiva yaitu:

- Memenuhi definisi aktiva (memiliki manfaat ekonomi masa mendatang, dikendalikan perusahaan, berasal dari transaksi masa lalu).
- Ada kemungkinan yang cukup bahwa manfaat ekonomi masa mendatang yang melekat pada aktiva dapat dinikmati oleh entitas yang menguasai.
- Besarnya manfaat dapat diukur dengan cukup andal.

Atas dasar hal tersebut, maka *cost* yang dikeluarkan memenuhi kriteria sebagai aktiva, maka *cost* tersebut dapat ditunda pembebanannya. Namun demikian apabila terdapat kasus dimana *cost* yang jenis pengeluarannya terjadi berulang-ulang setiap periode, *cost* tersebut dapat langsung dibebankan sebagai biaya pada periode terjadinya. Kondisi ini tidak berlaku untuk persediaan dan persekot biaya.

Dari uraian di atas, secara umum dapat dirumuskan bahwa berdasarkan konsep penandingan (*matching*), pengakuan biaya pada dasarnya sejalan dengan pengakuan pendapatan. Apabila pengakuan pendapatan ditunda, maka pembebanan biaya juga ditunda. Untuk mengatasi berbagai perbedaan pendapat tentang pengakuan biaya, biasanya badan berwenang mengeluarkan aturan tertentu untuk mengakui biaya. IAI (1994), misalnya, dalam *Konsep Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan* menyatakan:

“Beban diakui dalam laporan rugi laba kalau penurunan manfaat ekonomi masa datang yang berkaitan dengan penurunan aktiva atau kenaikan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal”.
(paragraf 94)

Selanjutnya dalam paragraf 98 disebutkan:

Beban juga diakui dalam laporan rugi laba pada saat timbul kewajiban tanpa adanya pengakuan aktiva, dapat timbulnya hutang garansi produk

3. KONSEP PENANDINGAN (*MATCHING*)

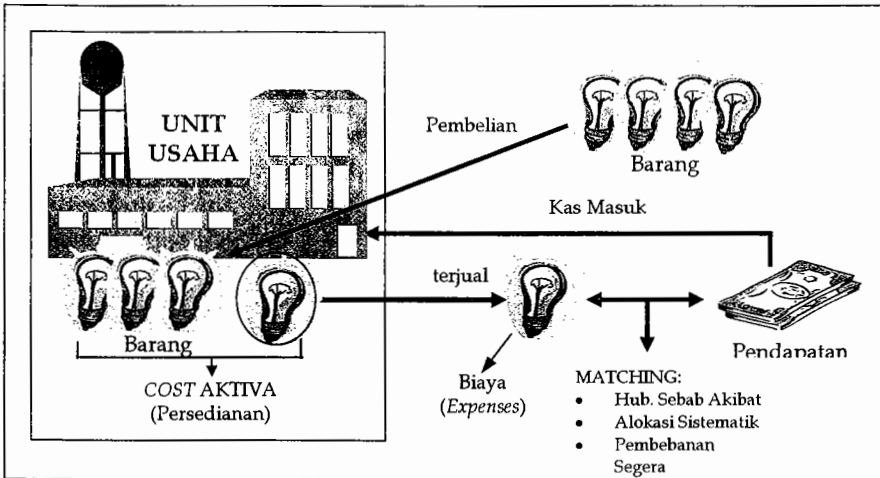
Konsep penandingan adalah konsep yang dimaksudkan untuk mencari dasar hubungan yang tepat dan rasional antara pendapatan dan biaya. Pendapatan merupakan hasil yang dituju perusahaan, sementara *cost* yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut merupakan upaya yang dilakukan perusahaan. Dengan demikian, pendapatan harus ditandingkan dengan biaya yang diperkirakan telah menghasilkan pendapatan tersebut, agar dihasilkan besarnya laba yang tepat.

Penandingan antara biaya dan pendapatan memerlukan dasar yang tepat. Upaya mencari dasar penandingan yang tepat merupakan masalah yang sering dihadapi oleh akuntan. Masalah tersebut tidak hanya menyangkut penentuan aktiva/jasa yang benar-benar telah dipakai, akan tetapi juga menyangkut perhitungan besarnya nilai aktiva atau jasa yang telah digunakan. Paton dan Littleton (1940, p. 71) mengungkapkan:

masalah utama dalam menandingkan pendapatan dan biaya adalah mencari dasar penandingan yang paling tepat antara pendapatan dengan biaya yang berhubungan langsung dengan pendapatan tersebut...Hubungan fisik yang dapat dilihat sebenarnya dapat digunakan sebagai media untuk melacak dan membebarkannya. Meskipun demikian harus diakui bahwa dengan melihat kondisi yang ada, dasar penandingan yang paling penting adalah kelayakan (*reasonableness*), bukannya pengukuran fisik.

Dari pernyataan tersebut jelas terlihat bahwa tidak semua biaya dapat ditandingkan secara langsung dengan pendapatan berdasarkan hubungan fisik. Oleh karena itu, umumnya akuntansi menggunakan dasar unit waktu (periode) sebagai dasar penandingan pendapatan dengan biaya. Konsep *matching* dapat digambar pada tampilan 11.1.

Tampilan 11.1 Konsep Matching



Dari tampilan 11.1 di atas dapat dilihat bahwa pengorbanan yang dilakukan oleh suatu perusahaan (jumlah rupiah yang dikeluarkan) dalam rangka memperoleh barang (4 bolam) akan dicatat sebagai aktiva sebesar *cost*nya – diakui sebagai persediaan bolam. Selama aktiva tidak dijual atau digunakan, nilai tersebut dianggap akan tetap tercantum dalam neraca. Apabila perusahaan melakukan kegiatan menghasilkan pendapatan, baik langsung maupun tidak langsung, (seperti penjualan barang dagangan atau pemakaian aktiva tetap untuk kegiatan operasional) berarti ada bagian *cost* yang telah dikeluarkan untuk menghasilkan pendapatan. Bagian *cost* inilah yang disebut dengan biaya (*expenses* – lihat bolam yang ada dalam lingkaran). Misalnya, dari tampilan 11.1 di atas, satu bolam terjual dan menghasilkan pendapatan. Dari hasil penjualan tersebut diperoleh pendapatan sedang bagian *cost* barang dagangan (bolam) yang telah terjual dinamakan dengan biaya (nama yang lazim digunakan untuk menunjukkan biaya dalam penjualan barang dagangan tersebut adalah *harga pokok penjualan* atau *cost of goods sold*).

Apabila hubungan fisik antara barang yang dijual dengan pendapatan yang diperoleh dapat ditelusur, konsep penandingan tidak akan menimbulkan masalah. Masalahnya, bagaimana cara menandingkan biaya dengan pendapatan jika keterkaitan fisik antara pendapatan dengan biaya sulit untuk ditentukan? Hal ini disebabkan tidak semua biaya berkaitan secara langsung dengan pendapatan.

Dalam praktik, ada tiga dasar penandingan yang umum digunakan untuk mencari hubungan antara biaya dengan pendapatan dalam satu periode tertentu. Dasar penandingan tersebut adalah (Kam, 1990): hubungan sebab akibat (*association of causes and effects*), alokasi sistematis dan rasional (*systematic and rational allocation*) dan pembebanan segera (*immediate recognition*).

A. Hubungan Sebab Akibat

Dasar yang paling ideal untuk menandingan biaya dengan pendapatan adalah hubungan sebab akibat. Meskipun dasar ini sulit untuk dibuktikan, namun atas dasar pengamatan yang dilakukan para akuntan menunjukkan bahwa barang/jasa tertentu yang digunakan dalam proses produksi pada akhirnya akan membantu dalam proses menghasilkan pendapatan selama periode tertentu. Oleh karena itu dasar penandingan ini sering disebut dengan penandingan langsung (*direct or product matching*). Contoh dari biaya yang dapat ditandingkan dengan dasar penandingan langsung adalah biaya komisi penjualan, gaji dan upah, serta *cost* barang terjual (*cost of goods sold*).

Dasar penandingan ini sesuai dengan konsep upaya dan hasil seperti yang diungkapkan oleh Patton dan Littleton (1940). Atas dasar pengamatan fisik dan pengamatan kejadian, jelas terlihat bahwa pendapatan tidak akan terjadi apabila tidak ada penyerahan barang dan jasa.

Komite *American Accounting Association* (dikutip oleh Kam, 1990) juga menyarankan penggunaan hubungan sebab akibat sebagai dasar penandingan. Mereka mengatakan:

Cost harus dihubungkan dengan pendapatan yang direalisasi selama periode tertentu atas dasar korelasi positif yang dapat dilihat hubungannya antara *cost* tersebut dengan pendapatan yang diakui.

Dari pernyataan tersebut dapat dirumuskan bahwa penandingan yang benar-benar tepat dapat dilakukan apabila terdapat hubungan yang rasional antara pendapatan dan biaya. Oleh karena itu, pengakuan biaya harus dihubungkan dengan pendapatan dan dilaporkan dalam periode yang sama dengan periode pengakuan pendapatan.

Ada beberapa masalah teknis yang timbul apabila penandingan langsung atas dasar produk digunakan sebagai dasar hubungan sebab akibat. Masalah tersebut adalah:

- Pemakaian barang dan jasa yang bagaimana yang dapat diidentifikasi dengan produk?
- Apabila biaya tidak menambah nilai produk tertentu, kapan biaya tersebut dapat dihubungkan secara langsung dengan pendapatan di masa yang akan datang? Bagaimana biaya tersebut dapat dilaporkan dengan tepat sesuai dengan pendapatan yang diperoleh?
- Kapan biaya yang terjadi setelah penjualan dapat dicatat dan dilaporkan?

Berikut ini akan dibahas ketiga masalah tersebut dan alternatif pemecahannya.

1. Identifikasi Cost Produk

Sesuai dengan konsep penandingan, semua *cost* produksi harus dibebankan pada produk yang bersangkutan. *Cost* produk dapat dibagi menjadi dua. Pertama, *cost* produk yang melekat pada produk terjual dan nantinya akan dibebankan sebagai biaya. Kedua, *cost* yang melekat pada produk yang belum terjual (dilaporkan sebagai persediaan) dan dicatat sebagai aktiva sampai produk tersebut terjual.

Beberapa *cost* produk dapat langsung dihubungkan dengan produk tertentu, sementara *cost* yang lain hanya dapat dihubungkan dengan kegiatan produksi dan dialokasikan pada produk berdasarkan aturan atau prosedur tertentu. Disinilah pentingnya melakukan identifikasi untuk menentukan *cost* produk langsung (*direct product cost*) dan *cost* produk tidak langsung (*indirect product cost*).

Cost produk langsung adalah *cost* barang dan jasa yang digunakan untuk memproduksi produk tertentu dan yang secara langsung dapat diidentifikasi atau ditelusur ke produk yang dihasilkan. *Cost* bahan baku dan tenaga kerja langsung merupakan *cost* produk langsung, karena terjadinya atau manfaat *cost* tersebut dapat diidentifikasi pada produk tertentu.

Cost produk tidak langsung adalah *cost* barang dan jasa yang digunakan dalam proses produksi, yang tidak dapat diidentifikasi pada produk yang dihasilkan. *Cost overhead* pabrik adalah contoh *cost* produk tidak langsung. Meskipun *cost* ini sifatnya tidak langsung, namun *cost* tersebut tetap dibebankan pada produk atas dasar aturan atau metode tertentu.

Yang menjadi masalah sekarang, diantara *cost* produk tersebut yang manakah yang dapat ditandingkan dengan pendapatan? Akuntan banyak yang tidak sependapat untuk membebankan semua *cost* produksi individual pada produk tertentu. Perbedaan ini muncul karena adanya dua konsep yang berbeda dalam menentukan elemen *cost* produk, yaitu konsep *full costing* dan konsep *direct costing*.

Menurut konsep *full costing*, *cost* yang dianggap sebagai biaya adalah semua *cost* produk baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan produk yang dijual. Sementara menurut konsep *direct costing*, hanya *cost* produksi variabel yang dianggap sebagai biaya atas produk yang terjual. Dengan demikian, *cost* produksi non-variabel akan dibebankan sebagai biaya periode.

Masalah lain yang muncul adalah *cost* kapasitas menganggur dan *cost* produk rusak yang bersifat abnormal. Jenis *cost* tersebut umumnya dianggap sebagai rugi (*losses*) atau langsung dibebankan sebagai biaya. Perlakuan inipun masih menimbulkan masalah: apakah *cost* tersebut sebaiknya diperlakukan sebagai rugi (*losses*) atau biaya?

Penentuan *cost* atas produk rusak sebagai rugi (*losses*) atau biaya sangat tergantung pada sifat dari kerusakan tersebut. Apabila kerusakan terjadi karena kejadian normal atau sering terjadi, maka *cost* kerusakan tersebut diperlakukan sebagai biaya. Sebaliknya, apabila kerusakan terjadi karena hal yang tidak biasa (tidak rutin), maka *cost* produk rusak tersebut diperlakukan sebagai rugi (*losses*).

2. Biaya Yang Langsung Berhubungan dengan Pendapatan Masa Mendatang, Tetapi Tidak Masuk dalam Cost Produksi

Pada beberapa kasus, *cost* yang dapat dihubungkan dengan pendapatan masa mendatang tidak dapat dibebankan secara langsung dengan produk tertentu. Hal ini disebabkan *cost* tersebut tidak menunjukkan nilai tambah pada produk yang bersangkutan. Contoh dari kasus ini adalah biaya penjualan dan administrasi.

Biaya penjualan dan administrasi tidak harus ditandingkan dengan pendapatan di masa mendatang jika tidak ada jaminan yang rasional untuk menghubungkan biaya tersebut dengan pendapatan di masa mendatang. Meskipun jenis biaya tersebut tidak secara langsung menghasilkan pendapatan karena secara teknis sulit mencari hubungan sebab akibatnya, namun biaya tersebut harus tetap dibebankan sebagai biaya.

Tidak diperolehnya pendapatan atau tidak adanya kemungkinan rugi pada periode berjalan, bukan merupakan alasan untuk menunda

pembebanan biaya. Alasannya adalah apabila suatu *cost* barang dan jasa tidak memberikan manfaat pada periode sekarang dan juga bukan merupakan rugi, maka *cost* tersebut tentu akan memberikan manfaat masa mendatang. Oleh karena itu, *cost* tersebut harus dialokasikan pada periode mendatang agar dapat dilakukan penandingan antara biaya dengan pendapatan. Contohnya, *cost* pendirian perusahaan tidak dapat dihubungkan dengan produk karena biasanya tidak ada produk yang dihasilkan pada waktu *cost* tersebut dikeluarkan. Meskipun demikian, *cost* tersebut dapat dihubungkan dengan pendapatan masa mendatang dan biasanya dikapitalisasi. Jadi *cost* tersebut sering diperlakukan sebagai aktiva tidak berwujud.

Namun demikian, apabila tidak ada hubungan khusus antara pendapatan dan biaya, maka proses penandingan tidak dapat dilakukan. Konsekuensinya, tindakan menanggihkan pembebanan *cost* tersebut pada akhirnya akan menyebabkan perataan laba dan tidak menambah manfaat informasi yang dihasilkan.

Contoh lain yang relevan dengan kasus di atas adalah *cost* penelitian dan pengembangan. Meskipun pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan mungkin memiliki manfaat dalam beberapa periode, namun tidak ada metode atau cara yang relevan dan bermanfaat untuk menerapkan konsep penandingan. Oleh karena itu, FASB menyarankan agar *cost* penelitian dan pengembangan langsung dibebankan sebagai biaya pada periode berjalan.

3. Biaya Yang Berhubungan Dengan Pendapatan Yang terjadi Setelah Pendapatan Diakui

Umumnya biaya yang berhubungan dengan pendapatan akan terjadi setelah pendapatan diakui. Masalah ini berkaitan dengan penentuan besarnya biaya yang akan timbul setelah penjualan. Apabila *cost* kegiatan tertentu dapat ditaksir secara layak dan cukup pasti, maka *cost* tersebut dapat diakui sebagai biaya pada periode pengakuan pendapatan. Jadi hubungan sebab akibat harus dapat diidentifikasi untuk menentukan bahwa pendapatan yang diakui memiliki hubungan sebab akibat dengan *cost* yang bersangkutan. Contohnya, jika suatu garansi diberikan selama penjualan pada periode tertentu, maka biaya atas jaminan tersebut mungkin saja terjadi pada masa mendatang.

Penandingan yang tepat akan memperlakukan garansi tersebut sebagai biaya pada saat penjualan dan mencatat hutang untuk menampung *cost* yang timbul dari garansi tersebut. Memang, *cost* ini belum tentu terjadi. Namun demikian, tidak ada alasan yang tepat

untuk menunda pembebanan *cost* tersebut sebagai biaya. Apabila estimasi terhadap *cost* garansi yang mungkin timbul dapat ditaksir dengan layak dan cukup pasti, maka *cost* tersebut harus diakui sebagai biaya pada saat pendapatan diakui.

Apabila *cost* garansi yang benar-benar terjadi melebihi besarnya *cost* yang ditaksir sebelumnya, maka kelebihan tersebut lebih tepat untuk diakui sebagai rugi (*losses*) dari pada biaya operasi. Kriteria yang digunakan adalah kelayakan atau kemungkinan terjadinya *cost* tersebut.

Alasan yang sama dapat juga diterapkan untuk biaya pengumpulan piutang dan biaya lain yang berhubungan dengan kegiatan administrasi. Dengan demikian, apabila ada pendapatan yang diakui sebelum barang dikirim dan apabila ada kemungkinan timbulnya biaya tambahan atas pengiriman barang tersebut, cara yang paling tepat adalah mencatat pendapatan atas dasar harga jual dikurangi taksiran biaya tambahan untuk menjual barang tersebut.

Dasar penandingan menurut hubungan sebab akibat dapat juga diterapkan pada perusahaan jasa. Pada perusahaan jasa umumnya tidak ada suatu obyek fisik yang dapat dijadikan dasar untuk menghubungkan pendapatan dan biaya. Oleh karena itu, dasar penandingan yang biasa digunakan adalah periodik. *Cost* yang ditandingkan adalah *cost* yang terjadi pada periode terjadinya pendapatan yang dianggap telah menghasilkan pendapatan tersebut.

Atas dasar prinsip pengakuan pendapatan, biaya tidak akan terjadi bila tidak ada pendapatan. Contohnya, dalam kontrak jangka panjang yang menggunakan metode kontrak selesai, tidak ada biaya yang dibebankan selama tidak ada pendapatan yang diakui. *Cost* yang terjadi akan dicatat sebagai aktiva dan total akumulasi *cost* tersebut akan diakui sebagai biaya dan ditandingkan dengan pendapatan pada saat proyek selesai dan diserahkan pada pemerintah.

Apabila digunakan metode persentase penyelesaian, *cost* yang sebenarnya terjadi pada periode dikeluarkannya *cost* tersebut dianggap sebagai upaya untuk menghasilkan pendapatan. Oleh karena itu, biaya akan dicatat sebesar *cost* yang telah terjadi.

Pada penjualan angsuran, total penjualan angsuran dan *cost* barang terjual (*cost of goods sold*) dicatat secara bersamaan. Perbedaan penjualan dan *cost* barang terjual dicatat dalam rekening hutang dengan nama "*Laba Kotor Belum Direalisasi*". Laba tersebut akan dialokasikan secara proporsional sesuai dengan kas yang diterima. Dengan demikian, bagian dari *cost* barang terjual dianggap memiliki hubungan dengan pendapatan atas dasar kas yang diterima.

Misalnya, produk yang memiliki *cost* Rp. 500.000, dijual dengan harga Rp. 1.000.000. Kas yang diterima selama periode berjalan besarnya Rp. 100.000. Atas dasar contoh ini, besarnya biaya yang diakui pada periode berjalan adalah Rp. 50.000 yaitu: $(100.000 / 1.000.000) \times \text{Rp. } 500.000$. Dengan demikian, jumlah sebesar Rp. 50.000 diakui sebagai biaya dan ditandingkan dengan pendapatan sebesar Rp. 100.000. Dengan kata lain, jumlah sebesar Rp. 50.000 merupakan upaya untuk memperoleh pendapatan sebesar Rp. 100.000.

B. Alokasi Sistematis Dan Rasional

Alokasi sistematis dan rasional sering disebut dengan dasar penandingan periodik (*period matching*) atau penandingan tidak langsung (*indirect matching*). Alokasi sistematis dan rasional dapat digunakan sebagai dasar penandingan apabila dasar penandingan hubungan sebab-akibat tidak dapat dilakukan. Atas dasar konsep penandingan ini, ukuran penandingan yang digunakan bukan produk (unit fisik) tetapi periode. Dengan demikian, biaya diakui dan dihubungkan dengan pendapatan pada periode terjadinya. *Cost* yang terjadi dapat dialokasikan dalam beberapa periode, dan dapat juga langsung diakui dan dibebankan sebagai biaya. Pemilihan terhadap dua alternatif tersebut tergantung pada keadaan yang melandasi timbulnya *cost* tersebut.

Apabila manfaat *cost* suatu aktiva lebih dari satu periode, maka *cost* tersebut dialokasikan secara sistematis pada periode yang menikmati manfaat tersebut. Depresiasi aktiva tetap merupakan contoh alokasi sistematis. Masalah yang sering muncul dalam alokasi ini adalah banyaknya metode alokasi yang dapat digunakan dalam proses alokasi *cost*. Depresiasi dapat menggunakan metode alokasi seperti garis lurus, output produksi, jumlah angka tahun dan sebagainya.

Meskipun dapat menimbulkan masalah, alokasi sistematis tetap dapat digunakan sebagai dasar penandingan. Ada beberapa alasan yang mendukung pemakaian alokasi sistematis dan rasional. *Pertama*, banyak *cost* periodik yang berhubungan secara tidak langsung dengan pendapatan periode berjalan. Dengan demikian, tidak ada penyimpangan yang material dalam prinsip penandingan apabila biaya diakui pada saat barang/jasa digunakan atau dijual. Contohnya, biaya sewa toko dapat dihubungkan dengan penjualan selama periode penyewaan.

Kedua, pada beberapa kasus sulit mencari hubungan langsung antara cost tertentu dengan pendapatan. Apabila *cost* dikeluarkan untuk kegiatan operasional perusahaan, maka *cost* tersebut harus diakui sebagai biaya pada periode terjadinya. Misalnya, pengeluaran untuk pengobatan karyawan tidak memiliki hubungan langsung dengan pendapatan tertentu, namun harus tetap diakui sebagai biaya pada saat dikeluarkan.

Ketiga, apabila manfaat masa mendatang tidak dapat diukur dengan cukup pasti atau *cost* yang dikeluarkan tidak memiliki hubungan dengan pendapatan di masa mendatang, maka tidak ada alasan untuk menunda pembebanan *cost* sebagai biaya pada periode terjadinya. Misalnya, biaya yang dikeluarkan untuk rekreasi karyawan.

Keempat, apabila biaya bersifat rutin (*reguler*) dan terjadi berulang-ulang, maka pembebanan langsung secara material tidak akan berpengaruh terhadap laba bersih, meskipun penandingan yang tepat tidak dapat dicapai. Hal ini dapat dilihat pada kasus *cost* penelitian dan pengembangan. Walaupun *cost* ini dapat memberi manfaat di masa mendatang, namun *cost* tersebut tetap diakui sebagai biaya pada periode terjadinya. Hal ini disebabkan *cost* tersebut terjadi secara rutin dan berulang-ulang serta dalam jumlah yang relatif tetap.

Kelima, apabila *cost* tersebut merupakan *joint-cost*, maka alokasi arbitrer harus dilakukan pada kegiatan yang berbeda. Apabila alokasi *cost* dilakukan mencakup periode yang berbeda, sebaiknya tidak dilakukan alokasi arbitrer. Hal ini disebabkan alokasi tersebut akan memberikan hasil yang lebih menyesatkan dari pada tidak dilakukan alokasi. Alokasi seolah-olah akan memberikan adanya kecermatan padahal kenyataannya tidak. Misalnya, pajak bumi dan bangunan tidak dapat dialokasikan pada masing-masing kegiatan perusahaan atas dasar alokasi yang lain kecuali atas dasar arbitrer. Dengan demikian, Pajak Bumi dan Bangunan tidak perlu dialokasikan pada masing-masing kegiatan tersebut.

C. Pembebanan Segera (Immediate Recognition)

Apabila tidak ada alasan yang kuat untuk membebankan *cost* atas dasar hubungan sebab akibat ataupun alokasi sistematis dan rasional, maka *cost* langsung dapat dibebankan pada periode terjadinya. Alasan yang melandasi pembebanan dengan cara ini adalah kepraktisan. Misalnya, pencatatan terhadap biaya advertensi.

Cost yang dikeluarkan untuk kegiatan advertensi sulit untuk dihubungkan dengan pendapatan atas dasar hubungan sebab akibat. Di samping itu, *cost* tersebut kemungkinan memiliki manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Namun demikian, karena manfaat tersebut sulit untuk diukur, pembebanan atas dasar alokasi sistematis juga tidak dapat dilakukan dengan tepat. Konsumen mungkin saja membeli produk perusahaan karena dipengaruhi oleh advertensi yang diketahui beberapa tahun yang lalu. Jadi, karena manfaat tersebut tidak dapat diukur dengan tepat, maka *cost* advertensi dibebankan langsung sebagai biaya. Pembebanan ini berlaku juga untuk *cost* penelitian dan pengembangan.

Dalam statement FASB No. 2 yaitu *Accounting for Research and Development Cost* disebutkan bahwa dasar penandingan hubungan sebab akibat dan alokasi sistematis tidak dapat diterapkan untuk *cost* penelitian dan pengembangan. Hal ini disebabkan manfaat penelitian dan pengembangan dimasa mendatang tidak dapat ditentukan dengan tepat, karena itu *cost* tersebut tidak dapat dikapitalisasi dan dicatat sebagai aktiva. *Cost* tersebut langsung dibebankan sebagai biaya pada periode terjadinya.

1. KRITIK TERHADAP KONSEP PENANDINGAN

Konsep penandingan merupakan salah satu konsep yang digunakan dalam kerangka akuntansi konvensional. Menandingkan biaya dengan pendapatan sama halnya dengan menandingkan upaya dan hasil. Kegiatan usaha merupakan suatu aliran *cost* yaitu suatu aliran yang pada akhirnya akan menghasilkan pendapatan. Meskipun konsep penandingan merupakan hal yang umum diterapkan dalam akuntansi konvensional, namun dalam pelaksanaannya masih diwarnai dengan berbagai pertentangan. Berikut ini akan dibahas beberapa kritik yang ditujukan terhadap konsep *matching*.

A. Bukti Yang Obyektif

Konsep penandingan memerlukan pertimbangan yang tepat dalam menentukan besarnya *cost* yang akan dibebankan pada periode sekarang atau masa mendatang. Dalam pengakuan pendapatan, bukti obyektif merupakan syarat utama yang harus dipenuhi. Namun demikian bukti obyektif tersebut kurang begitu diperhatikan dalam pengakuan biaya. Pengakuan biaya lebih didasarkan pada masalah rasional dan kelayakan daripada bukti yang obyektif.

Dalam praktek akuntansi, suatu prosedur tertentu dapat diterima perlakuannya apabila dipandang rasional dan layak untuk diterapkan. Misalnya, cost persediaan dapat dibebankan sebagai biaya dengan salah satu metode yang diterima umum, seperti LIFO atau FIFO. Demikian halnya, *cost aktiva* tetap dibebankan sebagai biaya (depresiasi) atas dasar salah satu metode depresiasi yang diterima umum. Perlakuan semacam ini timbul sebagai akibat dari definisi biaya yang dikeluarkan oleh badan berwenang, misalnya APB. APB mendefinisikan biaya sebagai penurunan aktiva kotor atau kenaikan hutang yang diakui dan diukur menurut prinsip akuntansi berterima umum.

Salah satu alasan tidak begitu diperhatikannya bukti obyektif dalam pengakuan biaya adalah penerapan konsep konservatisme. Konsep ini menyatakan bahwa biaya, rugi dan hutang harus segera diakui meskipun tidak ada bukti yang kuat dan obyektif. Sementara pendapatan, untung (*gains*) dan aktiva tidak dapat diakui apabila tidak ada bukti yang cukup obyektif. Misalnya pemakaian metode prosentase penyelesaian dalam kontrak konstruksi jangka panjang. Apabila taksiran sekarang terhadap total *cost* kontrak menunjukkan rugi, maka rugi tersebut harus diakui atas kontrak yang telah dilaksanakan. Jadi, meskipun rugi tersebut belum terealisasi karena proyek belum selesai, tetapi total taksiran rugi harus segera diakui. Perlakuan seperti ini akan lebih tepat apabila metode kontrak selesai yang digunakan.

FASB Statement No. 5 tentang *Accounting for Contingencies* (1975) menghendaki untuk mengakui taksiran rugi yang berasal dari rugi kontinjensi. FASB mendefinisikan rugi kontinjensi sebagai berikut:

Suatu kondisi atau situasi yang melibatkan ketidakpastian yang memungkinkan timbulnya suatu rugi (*losses*) bagi perusahaan dimana timbulnya rugi tersebut sangat tergantung pada terjadinya atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih dimasa mendatang.

Atas dasar pengertian diatas dapat dirumuskan bahwa konsep rugi kontinjensi termasuk unsur biaya. Contoh rugi kontinjensi adalah kemungkinan tidak terkumpulnya piutang, gugatan terhadap aktiva, sengketa di pengadilan yang belum jelas keputusannya dan lain-lain.

Taksiran kerugian akan diakui berdasarkan kondisi berikut ini :

-
1. Sebelum laporan keuangan disajikan terdapat informasi yang menunjukkan kemungkinan timbulnya rugi yang cukup pasti.
 2. Jumlah rugi dapat ditaksir dengan layak dan cukup tepat.

Kerugian piutang akan dicatat karena adanya kemungkinan pada tanggal penyajian laporan keuangan, perusahaan tidak dapat mengumpulkan jumlah piutang tertentu sesuai dengan yang ditetapkan. Perlakuan ini dianut karena diterapkan konsep konservatisme, bukannya atas dasar bukti obyektif. Konservatisme merupakan sikap yang dijadikan kebiasaan (konvensi) dalam akuntansi, meskipun informasi yang menyesatkan mungkin saja dapat dihasilkan dari penerapan konsep tersebut.

B. Evaluasi Terhadap Konsep *Matching*

Hubungan sebab akibat merupakan tahap terbaik untuk menandingkan biaya dengan pendapatan. Meskipun prosedur ini rasional, tetapi sulit diterapkan dalam praktik. Alasan utama terletak pada konsep *cost attach* yang merupakan pendukung utama hubungan sebab akibat.

Hubungan sebab akibat sebenarnya tidak mungkin untuk diterapkan, karena konsep *cost attach* tidak memiliki alasan/argumen yang kuat. Dalam situasi tertentu, konsep *cost attach* tidak dapat menunjukkan dasar hubungan sebab akibat sebagai dasar hubungan pembebanan yang benar-benar meyakinkan. Oleh karena itu, akuntan tidak menghubungkan secara langsung biaya dengan pendapatan, tetapi atas dasar interval waktu.

Cost akan dibebankan sebagai biaya bila *cost* tersebut menghasilkan pendapatan pada periode yang sama. Hubungan sebab akibat memiliki implikasi bahwa jumlah rupiah pendapatan tertentu harus dihubungkan dengan jumlah rupiah biaya. Contohnya, biaya sebesar Rp. 60.000 telah menghasilkan pendapatan sebesar Rp. 100.000. Apabila dari total biaya tersebut satu per empatnya (Rp. 15.000) adalah biaya tenaga kerja, berarti jasa tenaga kerja telah menghasilkan seperempat dari total pendapatan atau sebesar Rp. 25.000. Tindakan menghubungkan jasa tenaga kerja di atas dengan pendapatan adalah tidak tepat dan hal tersebut sulit untuk dibuktikan. Betulkah jasa tenaga kerja tersebut menghasilkan pendapatan sebesar itu?

Apabila suatu aktiva memiliki suatu manfaat lebih dari satu periode akuntansi dan dasar penandingan hubungan sebab akibat tidak dapat diterapkan, maka *cost* aktiva dapat dialokasikan dalam periode-periode secara sistematis. Cara ini ditandai dengan adanya

taksiran-taksiran atau anggapan-anggapan sehingga penerapannya hanya bisa dilakukan secara arbitrer. Thomas (1969,1975) sangat mengkritik proses alokasi ini. Berikut ini adalah argumen yang dikemukakan Thomas.

Menurut Thomas, kebanyakan laporan yang dihasilkan akuntan hanya "omong kosong" belaka dan tidak bermanfaat. Informasi yang dihasilkan hampir seluruhnya didasarkan pada proses alokasi, yang tidak dapat dijustifikasi secara teoritis. Alokasi secara teoritis akan memuaskan apabila memenuhi beberapa kriteria. Kriteria tersebut adalah:

1. *Additivity*

Alokasi harus melibatkan keseluruhan jumlah yang ada, sehingga jumlah bagian-bagiannya sama dengan jumlah keseluruhannya, tidak kurang tidak lebih. Dengan kata lain, jika jumlah yang dialokasikan ditambahkan bersama-sama, maka totalnya harus sama dengan jumlah sebelum alokasi.

2. *Unambiguity*

Metode alokasi harus menghasikan alokasi yang unik dengan menggunakan satu dasar alokasi yang jelas dan cara alokasinya juga harus jelas

3. *Defensibility*

Metode alokasi yang dipilih harus lebih baik dibanding metode alokasi yang lain. Metode tersebut harus didukung oleh alasan yang kuat agar dapat dipertahankan dari kemungkinan pemakaian metode yang lain.

Alokasi dalam akuntansi tidak memenuhi kriteria tersebut, terutama kriteria yang ketiga. Hal ini disebabkan dalam akuntansi tidak ada alasan yang kuat untuk tetap mempertahankan metode alokasi tertentu. Di antara metode alokasi yang ada, masing-masing dapat dipertahankan, tetapi metode yang dipilih tidak satupun yang bebas dari unsur arbitrer. Pada umumnya, setiap ada metode lain yang lebih baik, maka metode yang lebih baik tersebut akan menggantikan metode yang digunakan sebelumnya. Hal ini berlaku terus apabila terdapat metode lain yang lebih baik.

Akuntan mempertahankan penggunaan alokasi berdasarkan dua alasan. *Pertama*, sumber-sumber ekonomi yang dimiliki perusahaan

akan memberikan manfaat pada periode sekarang dan masa mendatang. Alokasi *cost* menunjukkan bagian dari sumber-sumber ekonomi yang telah dimanfaatkan pada periode tertentu. *Kedua*, data alokasi memberikan informasi yang bermanfaat bagi pemakai laporan keuangan.

Thomas menolak alasan pertama karena akuntan tidak dapat menunjukkan berapa sebenarnya bagian dari sumber ekonomi tersebut, yang telah memberikan kontribusi pada aliran kas masuk, pendapatan atau penghematan *cost*. Alokasi tersebut tidak dapat diuji kebenarannya dan tidak didukung oleh bukti yang obyektif melalui pengamatan empiris. Lebih lanjut, alokasi semacam itu tidak terdapat dalam dunia nyata dan hanya ada dalam pikiran akuntan. Kontribusi sumber-sumber ekonomi secara individual terhadap output, pendapatan atau aliran kas selama periode tertentu tidak dapat diketahui secara pasti. Hal ini disebabkan semua input yang berinteraksi dengan yang lain dalam menghasilkan total output akan berbeda hasilnya jika dilakukan secara sendiri-sendiri.

Alasan kedua juga ditolak Thomas dengan alasan manfaat yang diharapkan dari alokasi tersebut sebenarnya tidak dapat dipenuhi. Oleh karena itu apabila hasil alokasi tersebut sudah dapat dibuktikan atau dibantah kebenarannya, maka alokasi *cost input* tidak relevan bagi kebutuhan pihak pemakai laporan keuangan. Pemecahannya adalah dengan membuat laporan yang bebas alokasi. Thomas menyarankan pemakaian laporan nilai keluaran / nilai terkini (*current value report*) atau dengan menggunakan laporan dana/aktiva likuid (*fund statement report*).

Alasan yang dikemukakan oleh Thomas mungkin dapat dikatakan benar. Namun menurut penulis, alokasi masih tetap bermanfaat dalam pelaporan keuangan. Alasan bahwa alokasi harus dapat diuji secara obyektif melalui pengamatan empiris tidak dapat diterapkan dalam akuntansi. Konsep bukti obyektif dan dapat diuji kebenarannya dalam akuntansi tidak sama dengan konsep bukti obyektif dalam ilmu pasti.

Penulis setuju dengan konsep obyektifitas seperti yang dikemukakan oleh Paton dan Littleton (1940) bahwa kegiatan usaha tidak memungkinkan untuk dijadikan bahan analisis laboratorium dan tidak mengikuti rumus matematika. Masa depan dunia usaha tidak dapat diramalkan secara tepat dengan menggunakan cara tersebut.

Kebenaran atau fakta akuntansi tidak selalu bersifat obyektif mutlak (*conclusively objective*) atau dapat diuji secara tuntas (*completely verifiable*), seperti $1 + 1 = 2$. Hal ini berlaku pula untuk alokasi *cost*.

Masalah obyektivitas dan daya uji dalam akuntansi mengandung elemen yang bertingkat (Suwardjono, 1989). Artinya, bukti yang mendukung perlakuan akuntansi tertentu dapat sepenuhnya obyektif, secara meyakinkan obyektif, secara meragukan obyektif, atau sama sekali tidak obyektif. Jadi, akuntansi mendasarkan diri pada obyektifitas yang paling tinggi pada waktu transaksi atau peristiwa tertentu terjadi, dengan mempertimbangkan keadaan dan tersedianya informasi yang ada pada saat tersebut.

Bukti yang sepenuhnya obyektif dan sama sekali tidak dipengaruhi oleh pendapat pribadi merupakan bukti yang paling kuat. Namun apabila syarat obyektifitas tersebut mutlak untuk diikuti, maka akuntansi akan berakibat kurang menguntungkan. Misalnya saja, dalam alokasi *cost* aktiva tetap menjadi biaya depresiasi pada periode yang dianggap menikmati *cost* tersebut. Penentuan depresiasi yang benar-benar obyektif hanya dapat dilakukan apabila penggunaan aktiva tetap tersebut dihentikan untuk selamanya. Namun demikian, apakah hanya karena akan menentukan nilai keausan fasilitas fisik (depresiasi), maka fasilitas tersebut harus dihentikan?

Kasus perlakuan depresiasi tersebut sebenarnya tidak mengurangi makna dari bukti obyektif, meskipun tidak dapat diuji secara ilmiah. Dalam jangka pendek, depresiasi seakan-akan tidak terjadi karena aktiva tetap bekerja lancar tanpa gangguan. Namun demikian, apabila perlakuan tersebut diterapkan pada periode-periode berikutnya (jangka panjang), maka akan terlihat bahwa tindakan untuk tidak mendepresiasi aktiva tetap pada periode tertentu (karena tidak ada bukti obyektif), justru tidak obyektif kalau ditinjau dari periode sekarang. Mengapa demikian? Alasan utamanya adalah bahwa sejalan dengan berlalunya waktu, aktiva tetap akan mengalami keausan dan penurunan kemampuan (manfaat). Keausan tersebut akan terjadi sepanjang waktu mulai pertama kali digunakan sampai dihentikan. Oleh karena akuntansi menggunakan ukuran periode, maka tidak adil dan tidak obyektif apabila keausan tersebut tidak dibebankan pada periode dimana aktiva tersebut digunakan.

Argumen Thomas bahwa alokasi hanya berkaitan "imajinasi" pihak pembuat alokasi dan bukan berkaitan dengan fenomena dunia nyata dapat ditolak dengan melihat filsafat tentang apa itu realita. Aliran "*logical positivist*" berpendapat bahwa pengetahuan yang bermanfaat hanya dapat diperoleh melalui fakta. Dari sudut pandang ilmiah, pendapat ini mungkin benar. Namun demikian, yang menjadi pertanyaan adalah "apa yang dimaksud dengan realita"? Kenyataan

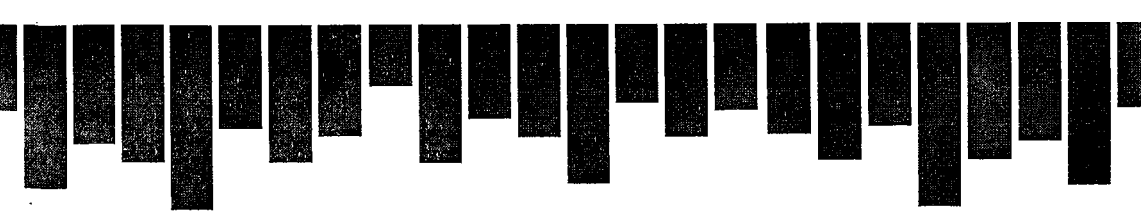
menunjukkan bahwa tidak mungkin bagi seorang untuk mengidentifikasi fakta tanpa mengacu pada teori tertentu. Apa yang ada di dunia seperti yang kita ketahui merupakan interpretasi masing-masing individu terhadap fakta yang dapat diobservasi sesuai dengan teori-teori yang telah ditemukan sebelumnya (Popper, 1969) Sementara itu Kan (1949) mengatakan bahwa individu cenderung melihat dunia sesuai dengan katagori atau sudut pandang yang digunakan individu tersebut.

Zimmerman (1979) juga mengungkapkan bahwa alokasi *cost* untuk tujuan internal sangat bermanfaat sebagai alat untuk mengendalikan dan memotivasi manajer. Kebutuhan untuk mengalokasikan *cost* dengan tepat akan muncul apabila tanggung jawab pengambilan keputusan dibebankan kepada manajer. Apabila alokasi *cost* dihubungkan dengan skema pemberian insentif, otomatis akan mendorong manajer untuk memusatkan perhatiannya pada *cost* yang harus dilaporkan, dan membantu mengurangi beberapa masalah yang timbul dalam pengendalian dan koordinasi kegiatan. Dengan demikian, penggunaan alokasi masih tetap relevan dan bermanfaat dalam pelaporan keuangan.

Referensi

- AAA Committee, 1974, "Report of the Committee on Concepts and Standards, External Reporting", *Accounting Review*, Suppelement,
- AICPA Draft Statement of Position, "Accounting for Service Transaction" in V. Kam, 1990, *Accounting Theory*, New York: John Wiley and Sons
- APB, 1970, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", *APB Statement No. 4*, New York: AICPA
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Callen, J., 1978, Financial Cost Allocation: A Game Theoretical Approach", *Accounting Review*, April
- Eckel, L., 1976, "Arbitrary and incorrigible Allocation", *Accounting Review*, October
- FASB, 1980, "Elements of Financial Statements", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, Stamford, Connecticut: FASB.
- FASB, 1980, "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, Stamford Connecticut: FASB
- FASB, 1975, *Statement of Financial Accounting Standard No. 5 "Accounting for Contingencies"*, March
- — — —, 1981, "Revenue Recognition When Right of Return Exists", *Statement of Financial Accounting Standard No. 48*, June.
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Henderson, S., G. Peirson, and R. Brown, 1992, *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*, 2nd ed., Melbourne: Longman Cheshire Pty Limited

-
- Hendriksen, E.S., 1982, *Accounting Theory*, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Kam, V., 1990, *Accounting Theory*, 2nd Ed., New York: John Wiley and Sons.
- Kan, I., 1949, *Critique of Pure Reason*, New York: Modern Library
- Miller, B., and A.G. Buckman, 1987, "Cost Allocation and Opportunity Cost", *Management Science*, May
- Paton, W.A., and A.C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, American Accounting Association
- Popper, K., 1969, *Conjenctures and Refutation*, London: Rontledge and Kegan Paul.
- Thomas, A.L., 1969, "The FASB and The Allocation Problem", *Journal of Accountancy*, November
- — — — —, 1974, "The Allocation Problem", *Studies in Accounting Research No. 9*, Florida: AAA
- Zimmerman, J., 1979, " The Cost and Benefit of Cost Allocation", *Accounting Review*, July.



Bab 12

Konsep Laba (Income)



Bab 12

Konsep Laba (Income)

Setelah dijelaskan konsep pendapatan dan biaya, pada bagian ini akan dibahas konsep laba (*income*). Konsep ini merupakan konsep yang agak unik bila dibandingkan dengan konsep pendapatan dan biaya. Laba tidak memiliki definisi yang menunjukkan makna ekonomi, seperti halnya elemen laporan keuangan yang lain. Oleh karena itu, konsep laba masih menjadi subyek perbedaan interpretasi dan perdebatan

1. KARAKTERISTIK LABA

Karakteristik laba berkaitan dengan identifikasi sifat dari laba sehingga memungkinkan untuk menganalisis transaksi/peristiwa yang dapat mempengaruhi laba. Karakteristik laba dapat diidentifikasi dengan cara memahami batasan pengertian laba.

A. Pengertian Laba

Pengertian laba yang dianut oleh struktur akuntansi sekarang ini adalah laba akuntansi yang merupakan selisih pengukuran pendapatan dan biaya. Besar kecilnya laba sebagai pengukur kenaikan aktiva sangat tergantung pada ketepatan pengukuran

pendapatan dan biaya. Jadi dalam hal ini laba hanya merupakan angka artikulasi dan tidak didefinisikan tersendiri secara ekonomik seperti halnya aktiva atau hutang.

Namun demikian, IAI memiliki pengertian sendiri mengenai income. IAI justru tidak menterjemahkan *income* dengan istilah laba, tetapi dengan istilah penghasilan. Dalam *Konsep Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan*, (IAI, 1994) mengartikan *income* (penghasilan) sebagai berikut:

Penghasilan (*income*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. (paragraf. 70).

Selanjutnya dalam paragraf 74 disebutkan bahwa:

definisi penghasilan meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gains*)

Tidak adanya persamaan pendapat dalam mendefinisikan laba secara tepat disebabkan oleh perbedaan perspektif dalam melihat konsep laba. Para pemakai laporan keuangan mempunyai konsep laba sendiri yang dianggap paling cocok untuk pengambilan keputusan mereka. Fisher (1912) dan Bedford (1965) menyatakan bahwa pada dasarnya ada tiga konsep laba yang umum dibicarakan dan digunakan dalam ekonomi. Konsep laba tersebut adalah

1. *Psychic income*, yang menunjukkan konsumsi barang/jasa yang dapat memenuhi kepuasan dan keinginan individu.
2. *Real income*, yang menunjukkan kenaikan dalam kemakmuran ekonomi yang ditunjukkan oleh kenaikan *cost of living*.
3. *Money income*, yang menunjukkan kenaikan nilai moneter sumber-sumber ekonomi yang digunakan untuk konsumsi sesuai dengan biaya hidup (*cost of living*)

Ketiga konsep tersebut semuanya penting, meskipun pengukuran terhadap *psychic income* sulit untuk dilakukan. Hal ini disebabkan *psychic income* adalah konsep psikologi yang tidak dapat diukur secara langsung, namun dapat ditaksir dengan menggunakan *real income*. Keinginan manusia tersebut hanya dapat dipenuhi pada berbagai tingkatan, sebagai mana seseorang memperoleh *real income*. Di lain pihak, *money income* meskipun mudah diukur, tetapi tidak

mempertimbangkan perubahan nilai suatu unit moneter. Atas dasar alasan ini, para ekonom memusatkan perhatiannya pada penentuan *real income*. Fisher (1912) juga berpendapat bahwa *real income* adalah konsep *income* yang praktis bagi akuntan

Karena cara pengukuran dan pendefinisian laba seperti di atas, laba akuntansi sering tidak konsisten dengan pengertian laba ekonomi. Menurut Mitchel (dikutip Bedford, 1965) perbedaan antara laba ekonomi dan laba akuntansi disebabkan oleh perbedaan konsep yang melandasinya. Ekonom mendefinisikan laba dari sudut pandang orang, sekelompok orang atau masyarakat keseluruhan. Laba ekonomi dipandang sebagai tambahan kemakmuran yang ditimbulkan oleh kegiatan ekonomi dengan perusahaan sebagai wadah yang akan dinikmati oleh seluruh pihak yang ada dalam unit kegiatan ekonomi tersebut. Sementara itu Hick (1946) secara spesifik menyebutkan bahwa laba ekonomi (*economic income*) adalah jumlah maksimum yang dapat dikonsumsi selama satu minggu tanpa harus mengurangi jumlah kemakmuran pada awal periode.

Disisi lain, akuntan mendefinisikan laba dari sudut pandang perusahaan sebagai satu kesatuan. Laba akuntansi (*accounting income*) secara operasional didefinisikan sebagai *perbedaan antara pendapatan yang direalisasi dari transaksi yang terjadi selama satu periode dengan biaya yang berkaitan dengan pendapatan tersebut*. Belkaoui (1993) menyebutkan bahwa laba akuntansi memiliki lima karakteristik sebagai berikut:

1. Laba akuntansi didasarkan pada transaksi aktual terutama yang berasal dari penjualan barang/jasa.
2. Laba akuntansi didasarkan pada postulat periodisasi dan mengacu pada kinerja perusahaan selama satu periode tertentu
3. Laba akuntansi didasarkan pada prinsip pendapatan yang memerlukan pemahaman khusus tentang definisi, pengukuran dan pengakuan pendapatan.
4. Laba akuntansi memerlukan pengukuran tentang biaya (*expenses*) dalam bentuk *cost* historis.
5. Laba akuntansi menghendaki adanya penandingan (*matching*) antara pendapatan dengan biaya yang relevan dan berkaitan dengan pendapatan tersebut.

B. Keunggulan Dan Kelemahan Laba Akuntansi

Kelima karakteristik laba akuntansi tersebut memungkinkan untuk menganalisis keunggulan dan kelemahan laba akuntansi. Keunggulan laba akuntansi dapat dirumuskan sebagai berikut (Belkaoui, 1993):

Pertama, laba akuntansi teruji dalam sejarah dimana pemakai laporan keuangan masih mempercayai bahwa laba akuntansi masih bermanfaat untuk membantu pengambilan keputusan ekonomi. Mautz (1973) berpendapat bahwa apabila selama ini pihak pembuat keputusan manajemen dan investasi tidak menemukan manfaat dari laporan keuangan berbasis cost historis, sudah pasti perubahan akuntansi telah dilakukan beberapa tahun yang lalu.

Kedua, laba akuntansi diukur dan dilaporkan secara obyektif dapat diuji kebenarannya karena didasarkan pada transaksi/fakta aktual, yang didukung bukti obyektif. Pada dasarnya akuntansi digunakan untuk melaporkan "fakta" bukan melaporkan nilai (value). Hal ini didukung oleh Kohler (1963) yang mengatakan bahwa akuntansi bukanlah media untuk " mengukur nilai terkini (*current value*)", "perubahan nilai" atau nilai dari aktiva/kelompok aktiva.

Ketiga, atas dasar prinsip realisasi dalam mengakui pendapatan, laba akuntansi memenuhi kriteria konservatisme. Artinya, akuntansi tidak mengakui perubahan nilai tetapi hanya mengakui untung yang direalisasi (*realized gains*).

Keempat, laba akuntansi dipandang bermanfaat untuk tujuan pengendalian terutama pertanggungjawaban manajemen. Bukti obyektif yang melandasi cost historis merupakan sarana untuk mendukung pertanggungjawaban tersebut.

Sementara itu, kelemahan mendasar dari laba akuntansi terletak pada relevansinya dalam proses pengambilan keputusan. Kelemahan laba akuntansi dapat dirumuskan sebagai berikut (Belkaoui, 1993):

Pertama, laba akuntansi gagal mengakui kenaikan nilai aktiva yang belum direalisasi dalam satu periode karena prinsip cost historis dan prinsip realisasi. Hal ini menghalangi penyajian informasi bermanfaat yang harus diungkapkan dan memungkinkan pengungkapan untung (*gains*) gabungan yang bersifat heterogen dari periode sebelumnya dan periode berjalan.

Kedua, laba akuntansi yang didasarkan pada cost historis mempersulit perbandingan laporan keuangan karena adanya perbedaan metode perhitungan cost dan metode alokasi. Alokasi cost menjadi biaya cenderung bersifat arbitrer dan tidak dapat diuji secara empiris (Thomas, 1969: 1974).

Ketiga, laba akuntansi yang didasarkan prinsip realisasi, cost historis, dan konservatisme dapat menghasilkan data yang menyesatkan dan tidak relian.

Sebagai tambahan kelemahan laba akuntansi di atas, Hendrikson (1989) menyebutkan beberapa kelemahan laba akuntansi yang diukur dengan kerangka akuntansi konvensional. Kelemahan laba akuntansi adalah:

1. Konsep laba akuntansi belum dirumuskan secara jelas.
2. Belum ada dasar pengukuran dan penyajian yang secara teoritis mantap.
3. Praktik akuntansi yang diterima umum memungkinkan timbulnya ketidakkonsistenan dalam pengukuran laba periodik dari perusahaan yang berbeda atau antar periode akuntansi yang sama.
4. Perubahan tingkat harga (daya beli uang) belum tercermin dalam laba akuntansi yang dihitung atas dasar nilai nominal uang.
5. Informasi lain mungkin terbukti lebih bermanfaat bagi investor dan pemegang saham dalam pengambilan keputusan investasi.

Dari uraian di atas, sebenarnya kelemahan laba akuntansi bukan terletak pada pengukuran dan pengertiannya tetapi pada masalah interpretasinya. Dilihat dari struktur akuntansi konvensional, konsep laba akuntansi dapat diterima karena objektivitas pengukurannya. Disamping itu, laba akuntansi dapat menjadi ukuran prestasi perusahaan, yang dapat digunakan investor dan kreditor untuk memprediksi aliran kas. Perbedaan interpretasi timbul karena para pemakai laporan sering menggunakan konsep yang berbeda untuk melayani kebutuhan yang berbeda pula.

Dengan demikian upaya untuk memperbaiki laba akuntansi harus diarahkan pada masalah pemilihan konsep laba tunggal yang mendekati konsep laba ekonomi dan sekaligus juga obyektif. Dengan cara demikian, struktur akuntansi yang digunakan diharapkan mampu menunjang penyediaan data laba tersebut.

C. Tujuan Pelaporan Laba

Salah satu tujuan pelaporan keuangan adalah memberikan informasi keuangan yang dapat menunjukkan prestasi perusahaan dalam menghasilkan laba (*earning per share*). Dengan konsep yang selama ini digunakan diharapkan para pemakai laporan dapat mengambil keputusan ekonomi yang tepat sesuai dengan kepentingannya. Meskipun konsep laba yang digunakan diharapkan mampu memenuhi kebutuhan para pemakai, namun adanya berbagai

konsep dan tujuan laba, mengakibatkan konsep laba tunggal tidak dapat memenuhi semua kebutuhan pihak pemakai laporan. Atas dasar kenyataan ini ada dua alternatif yang dapat digunakan yaitu memformulasikan konsep laba tunggal untuk memenuhi berbagai tujuan secara umum atau menggunakan berbagai konsep laba dan menyajikannya secara jelas konsep laba tersebut secara khusus.

Tanpa memperhatikan masalah yang muncul, informasi laba sebenarnya dapat digunakan untuk memenuhi berbagai tujuan. Tujuan pelaporan laba adalah untuk menyediakan informasi yang bermanfaat bagi pihak yang berkepentingan. Informasi tentang laba perusahaan dapat digunakan :

- a. sebagai indikator efisiensi penggunaan dana yang tertanam dalam perusahaan yang diwujudkan dalam tingkat kembalian (*rate of return on invested capital*)
- b. sebagai pengukur prestasi manajemen
- c. sebagai dasar penentuan besarnya pengenaan pajak
- d. sebagai alat pengendalian alokasi sumber daya ekonomi suatu negara
- e. sebagai dasar kompensasi dan pembagian bonus
- f. sebagai alat motivasi manajemen dalam pengendalian perusahaan
- g. sebagai dasar untuk kenaikan kemakmuran
- h. sebagai dasar pembagian dividen

2. PENGUKURAN DAN PENGAKUAN LABA

Pengukuran terhadap laba merupakan penentuan jumlah rupiah laba yang dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan. Pengukuran besarnya laba sangat tergantung pada besarnya pendapatan dan biaya. Karena laba adalah bagian dari pendapatan, maka konsep penghimpunan dan realisasi pendapatan juga berlaku untuk laba. Dengan demikian perlakuan akuntansi terhadap laba tidak akan menyimpang dari perlakuan akuntansi terhadap pendapatan.

Oleh karena laba merupakan selisih antara pendapatan dan biaya, secara umum laba diakui sejalan dengan pengakuan pendapatan dan biaya. Dalam *Konsep Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan*, IAI (1994) menyebutkan bahwa:

penghasilan (*income*) akan diakui apabila kenaikan manfaat ekonomi di masa mendatang yang berkaitan dengan peningkatan aktiva atau penurunan kewajiban telah terjadi dan jumlahnya dapat diukur dengan andal. (paragraf 92)

Secara konseptual ada tiga pendekatan yang dapat digunakan untuk mengukur laba. Pendekatan tersebut adalah pendekatan transaksi, pendekatan kegiatan dan pendekatan mempertahankan kapital/kemakmuran (*capital maintenance*)

A. Pendekatan Transaksi

Pendekatan transaksi menganggap bahwa perubahan aktiva/hutang (laba) terjadi hanya karena adanya transaksi, baik internal maupun eksternal. Transaksi eksternal timbul karena adanya transaksi yang melibatkan perubahan aktiva/hutang dengan pihak luar perusahaan. Transaksi internal timbul dari pemakaian atau konversi aktiva dalam perusahaan.

Pada saat transaksi eksternal terjadi, nilai pasar dapat dijadikan dasar untuk mengakui pendapatan. Transaksi internal berasal dari perubahan nilai, yaitu perubahan nilai dari pemakaian atau konversi aktiva. Apabila konversi telah terjadi, maka nilai aktiva lama akan diubah menjadi aktiva baru. Konsep/pendekatan ini sama dengan konsep realisasi pendapatan.

Pendekatan ini memiliki beberapa kebaikan yaitu :

1. Komponen laba dapat diklasifikasikan dalam berbagai cara. Misalnya : atas dasar produk/konsumen.
2. Laba operasi dapat dipisahkan dari laba non operasi.
3. Dapat dijadikan dasar dalam penentuan tipe dan kuantitas aktiva dan hutang yang ada pada akhir periode.
4. Efisiensi usaha memerlukan pencatatan transaksi external untuk berbagai tujuan.
5. Berbagai laporan dapat dibuat dan dikaitkan antara laporan yang satu dengan yang lainnya.

B. Pendekatan Kegiatan

Laba dianggap timbul bila kegiatan tertentu telah dilaksanakan. Jadi laba bisa timbul pada tahap perencanaan, pembelian, produksi, penjualan dan pengumpulan kas. Dalam penerapannya, pendekatan ini merupakan perluasan dari pendekatan transaksi. Hal ini disebabkan pendekatan kegiatan dimulai dengan transaksi sebagai dasar pengukuran. Perbedaannya adalah bahwa

pendekatan transaksi didasarkan pada proses pelaporan yang mengukur transaksi dengan pihak luar.

Sementara pendekatan kegiatan didasarkan pada konsep peristiwa/kegiatan dalam arti luas, tidak dibatasi pada kegiatan dengan pihak luar. Meskipun demikian, keduanya gagal menunjukkan pengukuran laba dalam dunia nyata. Hal ini disebabkan dua pendekatan tersebut didasarkan pada hubungan struktural yang sama yang tidak ada dalam dunia nyata

Kebaikan pendekatan kegiatan adalah :

1. Laba yang berasal dari produksi dan penjualan barang memerlukan jenis evaluasi dan prediksi yang berbeda dibandingkan laba yang berasal dari pembelian dan penjualan surat berharga yang ditujukan pada usaha memperoleh capital gain.
2. Efisiensi manajemen dapat diukur dengan lebih baik bila laba diklasifikasikan menurut jenis kegiatan yang menjadi tanggung jawab manajemen.
3. Memungkinkan prediksi yang lebih baik karena adanya perbedaan pola perilaku dari jenis kegiatan yang berbeda.

C. Pendekatan Mempertahankan Kemakmuran (Capital Maintenance Concept)

Atas dasar pendekatan ini, laba diukur dan diakui setelah kapital awal dapat dipertahankan. Sebelum membahas pengukuran laba atas dasar konsep mempertahankan kemakmuran/kapital, akan dibicarakan lebih dahulu mengenai konsep laba dan kapital.

Dalam konsep mempertahankan kemakmuran, kapital (*capital*) disini dimaksudkan sebagai kapital dalam arti kekayaan bersih dalam artian luas dan dalam berbagai bentuknya. Jadi kapital diartikan sebagai sekelompok kekayaan tanpa memperhatikan siapa yang memiliki kekayaan tersebut. Kam (1990) mendefinisikan laba sebagai berikut:

Laba (Income) adalah perubahan dalam kapital perusahaan diantara dua titik waktu yang berbeda (awal dan akhir), diluar perubahan karena investasi oleh pemilik dan distribusi kepada pemilik, dimana kapital dinyatakan dalam bentuk nilai (value) dan didasarkan pada skala pengukuran tertentu (p. 194)

Sementara Hendrikson (1963) mengartikan kapital dan laba sebagai berikut :

Laba adalah aliran jasa sepanjang periode waktu. Kapital adalah persediaan kemakmuran (*the embodiment of future services*), dan laba merupakan aliran kemakmuran yang dapat dinikmati selama satu periode tertentu (p. 142)

Dari pengertian di atas, dapat dirumuskan bahwa atas dasar konsep kapital sebagai tingkat kemakmuran, maka laba merupakan aliran kemakmuran yang dapat dikonsumsi (dinikmati) selama satu periode, tanpa mengurangi tingkat kemakmuran sebelumnya. Dengan demikian laba dapat diukur dari selisih antara tingkat kemakmuran pada akhir periode dengan tingkat kemakmuran pada awal periode [$Laba = total\ aktiva\ neto\ (akhir\ periode) - kapital\ yang\ diinvestasikan\ (awal\ periode)$]. Konsep pengukuran laba ini disebut dengan konsep mempertahankan kapital/kemakmuran (*wealth or capital maintenance concept*).

Kapital yang digunakan dalam konsep ini adalah kapital neto (*net-worth*) atau aktiva neto. Kapital dinyatakan dalam bentuk nilai ekonomi pada skala pengukuran tertentu. Pengukuran terhadap sangat dipengaruhi oleh nilai (unit pengukur), jenis kapital, dan skala pengukuran. Perbedaan terhadap ketiga faktor tersebut akan mengakibatkan perbedaan besarnya laba yang diperoleh.

1. Nilai (Unit Pengukur)

Nilai menunjukkan preferensi seseorang terhadap barang tertentu karena adanya manfaat yang diharapkan dari barang tersebut. Oleh karena nilai bersifat subyektif dan sulit diukur, maka harga pasar dianggap sebagai nilai yang paling obyektif untuk mengukur suatu barang (obyek) tersebut. Harga pasar umumnya dinyatakan dalam unit moneter. Unit moneter merupakan unit pengukur yang dapat digunakan untuk menunjukkan nilai dari suatu barang dan jasa. Secara umum nilai kapital dapat diukur dengan menggunakan *cost historis*, *current cost* maupun *replacement cost*.

2. Jenis Kapital

Dalam akuntansi, kapital secara umum diartikan sebagai aktiva neto, yaitu selisih antara jumlah aktiva dan jumlah hutang. Laba tidak akan diperoleh bila jumlah kapital awal tidak dapat dipertahankan. Atau dengan kata lain laba dapat dihitung dari selisih antara kapital awal dan kapital akhir. Pengukuran terhadap besarnya laba sangat tergantung pada sudut pandang yang digunakan dalam mengartikan kapital. Pada dasarnya pengertian kapital dapat ditinjau dari dua sudut pandang yaitu finansial dan fisik.

a. Kapital Finansial

Kapital finansial lebih memusatkan perhatian pada nilai moneter dari aktiva dibanding nilai hutang. Oleh karena itu, kapital ini menunjukkan kontribusi pemilik ke dalam perusahaan yang mendanai aktiva tersebut. Dengan demikian kapital dilihat dari sudut finansial merupakan jumlah rupiah modal pemilik (pemegang saham) tanpa memperhatikan bentuk/wujud aktiva fisiknya. Dari pandangan ini, kapital menunjukkan kas atau setaranya yang diinvestasikan pemilik ditambah dengan laba (*earning*) yang diinvestasikan kembali dalam perusahaan (laba ditahan). Akuntansi konvensional pada dasarnya menggunakan konsep kapital finansial. Laba dapat diukur atas dasar selisih jumlah rupiah investasi pada awal periode dengan akhir periode.

b. Kapital Fisik

Kapital fisik memusatkan perhatian pada kemampuan (sumber-sumber ekonomi) yang dimiliki perusahaan untuk menghasilkan laba melalui kegiatan produksi barang/jasa. Untuk dapat menentukan tingkat kapital yang harus dipertahankan, aktiva dapat dipandang sebagai kapasitas produksi barang/jasa. Atas dasar kapital fisik, kapital menunjukkan kemampuan perusahaan untuk mencapai tingkat kapasitas fisik produksi pada akhir periode yang sama dengan kemampuan pada awal periode. Karena kapasitas produksi ditunjukkan oleh aktiva yang dimiliki pada periode berjalan, maka nilai (unit pengukur) yang relevan adalah *current cost* atau *replacement cost*. Kapasitas produksi tersebut dapat berupa:

- aktiva nonmoneter dimiliki perusahaan
- volume produksi
- volume penjualan.

D. Holding Gains atau Capital Maintenance Adjustment?

Perbedaan utama kapital fisik dan finansial terletak perlakuan terhadap perubahan nilai aktiva dan hutang dalam penentuan laba. Menurut konsep kapital finansial perubahan nilai aktiva dan hutang merupakan bagian dari laba. Pendukung kapital finansial memiliki alasan bahwa kapital merupakan persediaan kemakmuran, sedang laba adalah kenaikan dalam kemakmuran.

Pendukung kapital finansial mengatakan bahwa perubahan pada nilai aktiva pada dasarnya merupakan *holding gains/losses*. Sedang

pendukung kapital fisik mengatakan perubahan tersebut bukan bagian dari laba tetapi dianggap sebagai "penyesuaian terhadap pemeliharaan kapital" (*capital maintenance adjustment*) yang harus ditempatkan pada ekuitas pemilik. Jumlah penyesuaian ini dianggap sebagai pengganti aktiva. Atau dengan kata lain, untuk dapat mempertahankan kapital fisik, maka harus ada suatu penyesuaian (*capital maintenance adjustment*) agar dihasilkan jumlah yang nilainya sama dengan fasilitas fisik pada awal periode. Atas dasar hal tersebut, laba yang dapat dinikmati pemegang saham adalah laba setelah dikurangi dengan jumlah rupiah untuk mempertahankan kapital.

Kapital dan laba merupakan atribut finansial, yang artinya perusahaan menggunakan sumber-sumber finansial dengan harapan investasi yang dilakukan akan menghasilkan tingkat aliran kas masuk yang lebih tinggi. Jumlah investasi yang dikembalikan merupakan pengembalian modal/distribusi kekayaan pada pemilik (*return of capital*). Sementara kelebihan aliran kas di atas jumlah sumber-sumber finansial yang diinvestasikan merupakan kembalian/hasil atas modal (*return on capital*).

Contoh berikut ini menunjukkan pandangan kapital fisik dalam mengakui perubahan nilai aktiva dan hutang sebagai *capital maintenance adjustment*, bukannya sebagai *holding gains*. PT "X" menjalankan kegiatan usahanya dengan membeli dan menjual peralatan kantor. Pada tahun I, PT "X" membeli 1 unit peralatan kantor seharga Rp. 300.000 dan menjualnya kembali dengan harga Rp. 500.000. Pada tahun II PT "X" kembali membeli peralatan kantor seharga Rp. 300.000. Akan tetapi sebelum menjual dengan harga Rp. 500.000, cost pengganti peralatan kantor tersebut naik menjadi Rp. 350.000.

Dari contoh di atas, pada tahun I PT "X" akan menghasilkan laba sebesar Rp. 200.000. Apabila setiap tahun jumlah tersebut dibagikan kepada pemegang saham, berarti PT "X" menyisihkan kapital sebesar Rp. 300.000 agar dapat melanjutkan kegiatan usahanya. Sementara tahun II apabila digunakan cost historis, PT "X" akan memperoleh laba Rp. 200.000. Apabila jumlah tersebut di ambil seluruhnya berarti jumlah sebesar Rp.300.000 yang dimiliki PT "X" tidak cukup untuk melanjutkan kegiatan usahanya. Hal ini disebabkan PT "X" memerlukan sumber ekonomi sebesar Rp. 350.000 untuk mempertahankan kemampuan mereka dalam membeli 1 unit peralatan kantor. Atas dasar *current cost*, besarnya laba menurut pendekatan finansial dan pendekatan fisik dapat dilihat pada tabel 11.1

Jadi menurut pandangan kapital fisik laba yang dihasilkan hanya sebesar Rp 150.000. Jumlah sebesar Rp. 50.000 merupakan kenaikan cost peralatan kantor yang dianggap sebagai penyesuaian agar kegiatan fisik yang dimiliki dapat tetap dipertahankan (capital maintenance adjustment). Penyesuaian ini diperlukan untuk mempertahankan posisi kapitalfisik yang sama seperti pada awal periode, yaitu berupa kemampuan untuk membeli dan menjual 1 unit peralatan kantor. Dengan demikian, jika laba yang dinikmati hanya Rp 150.000, berarti kapital yang ada adalah Rp.350.000.

Tampilan 12.1
Laba Menurut Kapital Finansial dan Kapital Fisik

<u>KAPITAL FINANSIAL</u>		<u>KAPITAL FISIK</u>	
Penjualan	500.000	Penjualan	500.000
cost Barang Terjual	350.000	Cost Barang Terjual	350.000
	-----		-----
Laba operasi	150.000	Laba	50.000
Holding Gain	50.000		

Laba	200.000	Capital. Maintenance Adjustment	50.000
	=====		=====

3. Skala Pengukuran

Pengukuran harus memiliki suatu skala untuk memberi arti atas angka-angka yang ada. Skala menunjukkan seberapa besar informasi yang dihasilkan oleh sejumlah angka tertentu. Nilai atau unit pengukur yang digunakan dalam akuntansi (unit moneter) melibatkan dimensi waktu. Oleh karena itu, skala pengukuran dalam akuntansi dapat dibagi menjadi dua yaitu skala nominal dan skala daya beli konstan:

a. Skala Nominal

Unit pengukur yang digunakan dalam skala pengukuran nominal adalah jumlah rupiah (nominal) yang telah terjadi dan dicatat dalam akuntansi tanpa memperhatikan perubahan daya beli. Dengan demikian, jumlah tersebut dapat ditambahkan bersama-sama atau dikurangkan satu sama lain. Skala ini digunakan dalam model akuntansi konvensional.

b. Skala Daya Beli Konstan

Unit pengukur yang digunakan adalah unit moneter yang nilainya dinyatakan dalam bentuk daya beli. Oleh karena daya beli uang berubah, maka unit moneter sebagai indikator nilai ekonomi dari barang, juga berubah. Untuk memperoleh nilai atas dasar skala daya beli konstan, unit moneter diubah dengan menggunakan indeks tertentu (misalnya indek harga konsumen). Atas dasar skala ini, semua nilai (rupiah) dapat menunjukkan daya beli yang sama.

Oleh karena ada tiga faktor yang mempengaruhi hasil pengukuran kapital, laba yang dihasilkan juga akan berbeda. Meskipun konsep laba ini memungkinkan untuk diterapkan, namun ada beberapa kesulitan dalam penerapannya

Kesulitan utama apabila konsep ini digunakan adalah masalah pengukuran aktiva neto pada awal dan akhir periode. Namun demikian, ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk menilai aktiva neto. Metode tersebut adalah sebagai berikut (Hendricksen, 1989):

- a. Kapitalisasi aliran kas harapan (*capitalization of expected cash flows*)
- b. Penilaian harga pasar perusahaan (*market valuation of the firm*)
- c. Jumlah setara kas terkini (*current cash equivalent*)
- d. Harga input historis (*historical input prices*)
- e. Harga input terkini (*current input prices*)
- f. Daya beli konstan (*constant purchasing power*).

1. Kapitalisasi.

Nilai kapitalisasi adalah nilai sekarang dari distribusi kas oleh perusahaan yang diharapkan akan diterima oleh pemegang saham selama sisa umur perusahaan. Termasuk dalam nilai tersebut adalah jumlah akhir yang diterima dari likuidasi perusahaan. Laba merupakan selisih kapitalisasi awal dan akhir periode. Nilai kapitalisasi ditentukan oleh kas yang diharapkan diterima tiap tahun, sisa umur perusahaan dan faktor diskonto (bunga). Hubungan ketiga faktor tersebut adalah sbb :

$$P_0 = \sum_{t=1}^n \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

Keterangan:

P_0 = Nilai sekarang aliran kas harapan tahun 0.

R_t = Kas yang didistribusikan pada pemegang saham pada periode t.

i = faktor diskonto

n = jumlah sisa umur perusahaan (E tahun)

Laba tahun pertama dapat dihitung dengan rumus :

$$I_1 = (P_1 - P_0) + R_1$$

Nilai P_1 adalah:

$$P_1 = \sum_{t=2} \frac{nR_t}{(1+i)^{t-1}}$$

Contoh :

Kas yang akan didistribusikan setiap tahun pada pemegang saham adalah sebagai berikut :

<u>Tahun</u>	<u>Aliran Kas (neto)</u>	<u>Tarif diskonto (5%)</u>
1	100	0.9524
2	300	0.9070
3	200	0.8638
4	400	0.8227
5	500	0.7835

Tarif diskonto yang menjadi opportunity cost bagi pemegang saham adalah 5 %. Nilai sekarang pada awal dan akhir tahun dapat dihitung sebagai berikut :

TAHUN I

Nilai sekarang awal tahun 1 :

NS aliran kas tahun 1 : 100	x	0.9524	=	95
2 : 300	x	0.9070	=	272
3 : 200	x	0.8638	=	173
4 : 400	x	0.8227	=	329
5 : 500	x	0.7835	=	392

1.261

=====

Nilai sekarang akhir tahun 1 :				
NS aliran kas tahun	2 : 300	x	0.9524	= 286
	3 : 200	x	0.9070	= 181
	4 : 400	x	0.8638	= 346
	5 : 500	x	0.8227	= 411

				1.224
				=====

Laba tahun 1 dapat dihitung sebagai berikut :

Distribusi kas akhir tahun 1.....	100
Nilai sekarang aliran kas akhir tahun 1	<u>1.224</u>
Total nilai perusahaan akhir tahun 1.....	1.324
Nilai sekarang aliran kas awal tahun 1	<u>1.261</u>
Laba tahun 1	63

TAHUN II

Nilai sekarang awal tahun 2

NS aliran kas tahun	2 : 300	x	0.9524	= 286
	3 : 200	x	0.9070	= 181
	4 : 400	x	0.8638	= 346
	5 : 500	x	0.8227	= <u>411</u>
				1.224
				=====

Nilai sekarang akhir tahun 2

NS aliran kas tahun	3 : 200	x	0.9524	= 190
	4 : 400	x	0.9070	= 363
	5 : 500	x	0.8638	= <u>432</u>
				985
				=====

Laba tahun ke 2 dihitung sebagai berikut :

Distribusi kas akhir tahun 2	300
NS aliran kas akhir tahun 2	<u>985</u>
Total nilai perusahaan akhir tahun 2	1.285
NS aliran kas awal tahun 2	<u>1.224</u>
Laba tahun ke 2	<u>61</u>

Dengan cara yang sama besarnya laba untuk tahun ke 3, 4 dan ke 5 adalah Rp 50, Rp 41 dan Rp 24.

Meskipun konsep kapitalisasi memiliki keunggulan dalam pengukuran laba yang mendekati laba ekonomi, tetapi dilihat dari sisi konsep dan praktik, kapitalisasi memiliki beberapa kelemahan. Kelemahan tersebut adalah :

- Ekspektasi yang menyangkut aliran kas mendatang tidak dapat dikonversi menjadi nilai tunggal atau ekuivalen secara tertentu tanpa mengetahui preferensi para pemakai. Penyesuaian terhadap resiko dengan memasukkan resiko tersebut ke dalam tingkat kapitalisasi secara konseptual tidak tepat. Hal ini disebabkan preferensi resiko para pemakai laporan tidak dapat diketahui dengan pasti sehingga tarif diskonto yang digunakan, tidak merefleksikan resiko sebenarnya yang melekat pada investasi. Dengan demikian, informasi laba yang disajikan mungkin tidak relevan bagi pemakai atau bahkan menyesatkan.
- Konsep ini lebih menekankan nilai waktu uang dan aliran kas tanpa memperhatikan faktor ekonomi lainnya.
- Konsep kapitalisasi tak dapat menunjukkan operasi dan efisiensi manajemen. Hal ini disebabkan pengukuran laba dengan konsep ini tidak dapat menunjukkan apakah laba tersebut hasil kegiatan manajemen atau karena faktor lain.
- Nilai perusahaan yang ditentukan dengan mengkapitalisasi aliran kas harapan dalam periode mendatang, menyebabkan informasi yang disajikan tidak memiliki hubungan dengan kegiatan sekarang atau masa lalu.
- Karena semua informasi yang digunakan dalam menghitung laba didasarkan pada prediksi yang sering tidak konsisten dari periode ke periode, informasi menjadi kurang dapat diandalkan.

2. Penilaian Harga Pasar Perusahaan

Penilaian ini merupakan alternatif kapitalisasi aliran kas, yang menunjukkan berapa jumlah rupiah investor mau membayar untuk seluruh kekayaan bersih perusahaan. Nilai perusahaan diukur dengan cara mengalikan jumlah lembar saham yang beredar dengan harga pasar saham pada awal dan akhir periode. Cara ini dipandang lebih verifiable (dapat diuji kebenarannya) dibanding konsep kapitalisasi. Harga saham di pasar dianggap telah menunjukkan resiko yang melekat pada investasi.

3. Jumlah Setara Kas Sekarang

Dasar pengukuran dengan cara ini adalah jumlah rupiah setara tunai semua aktiva dikurangi jumlah rupiah setara tunai semua hutang. Jumlah setara kas tunai ditentukan oleh harga pasar/harga realisasi penjualan aktiva yang dimiliki perusahaan. Laba dihitung dengan cara jumlah aktiva neto pada akhir periode dikurangi jumlah aktiva neto pada awal periode. Perubahan aktiva neto yang berasal dari transaksi modal harus dikeluarkan dari perhitungan tersebut. Nilai perusahaan yang ditentukan dengan menjumlahkan harga pasar dianggap lebih objektif dan verifiable daripada nilai kapitalisasi. Hal ini disebabkan harga pasar tersebut didasarkan pada harapan-harapan pihak di luar perusahaan. Jadi harga pasar dianggap memiliki nilai kesempatan (*opportunity cost*). Harga pasar menunjukkan adanya kesempatan untuk menjual aktiva perusahaan. Nilai kapitalisasi umumnya lebih besar daripada jumlah harga pasar tiap jenis aktiva.

Apabila kondisi ini tidak terpenuhi, maka akan lebih menguntungkan bagi perusahaan untuk menjual aktivanya. Perbedaan antara jumlah setara kas sekarang dengan kapitalisasi terjadi bila ada goodwill yang melekat pada perusahaan. Akibatnya nilai perusahaan secara keseluruhan mungkin lebih tinggi daripada penjumlahan harga pasar tiap-tiap jenis aktiva. Meskipun penilaian ini objektif, tetapi seringkali tidak terdapat pasar bebas untuk tiap jenis aktiva. Akibatnya harga pasar aktiva tidak lebih dari sekedar taksiran (nilai likuidasi). Dengan demikian laba yang dihasilkan serupa dengan yang diperoleh jika perusahaan dilikuidasi pada setiap akhir periode dan dimulai lagi dengan penilaian likuidasi untuk periode selanjutnya.

4. Harga Masukan Historis

Laba diukur berdasarkan selisih aktiva bersih awal dengan akhir periode yang dinyatakan atas dasar harga masukan (historis setelah disesuaikan dengan depresiasi). Cara pengukuran ini merupakan hasil penerapan prosedur termasuk metode alokasinya. Apabila tidak ada perubahan harga, kapital dianggap dapat dipertahankan kalau aktiva pada akhir periode (dinyatakan dalam harga masukan) sama dengan harga masukan total aktiva pada awal periode. Laba menunjukkan kenaikan kapital setelah dilakukan penyesuaian untuk transaksi modal dan pembayaran deviden. Laba tersebut merupakan hasil perubahan harga masukan menjadi harga pasar dari transaksi penjualan.

Perhitungan laba dengan membandingkan nilai aktiva neto pada akhir periode dengan nilai aktiva neto pada awal periode merupakan hasil dari konsep laba all inclusive. Tidak ada laba yang diklasifikasikan atas dasar sumbernya. Laba bersih dapat berasal dari kegiatan operasi normal, transaksi abnormal dan capital gain yang berasal dari perubahan nilai yang tidak diharapkan. Apabila aktiva dinyatakan dalam cost historis, hanya untung atau rugi realisasi kapital yang masuk dalam laba bersih.

5. Harga Input Terkini

Apabila input didasarkan pada nilai terkini, perhitungan/pengukuran laba sama dengan cost historis. Dengan cara ini akan terjadi pemisahan antara laba normal dengan untung/rugi perubahan harga. Pemisahan kedua elemen tersebut hanya dapat dilakukan bila perusahaan melakukan penyesuaian untuk semua perubahan cost aktiva selama periode yang bersangkutan.

6. Daya Beli Konstan.

Pengukuran atas dasar daya beli konstan didasarkan pada cost historis. Apabila terjadi perubahan tingkat harga umum, pengukuran laba dilakukan dengan membandingkan nilai kapital pada waktu yang berbeda (awal dan akhir). Kapital awal dan akhir dinyatakan dalam daya beli konstan dengan menggunakan angka indeks tertentu. Laba yang merupakan selisih kapital awal dan akhir akan menunjukkan tambahan daya beli kapital yang dimiliki perusahaan tanpa mengurangi daya beli kapital awal.

Semua pengukuran laba yang menggunakan konsep mempertahankan kapital di atas, memerlukan suatu evaluasi terhadap aktiva dan hutang setiap awal dan akhir periode. Pengukuran kapital atas dasar ekspektasi dengan memperhatikan aliran kas mendatang/harga pasar dimaksudkan untuk mengganti ekspektasi subjektif. Akuntansi konvensional sebenarnya juga didasarkan pada konsep mempertahankan kapital (harga masukan historis). Kelemahan utama konsep mempertahankan kapital adalah konsep tersebut tidak dapat mengungkapkan kegiatan operasi perusahaan secara rinci, dalam menentukan elemen/pos yang membentuk laba.

1. ELEMEN LABA

Laba dapat dijadikan ukuran untuk menilai keberhasilan perusahaan. Pengukuran terhadap laba tidak akan memberikan informasi yang bermanfaat bila tidak menggambarkan sebab-sebab timbulnya laba. Sumber penyebab timbulnya laba memiliki peranan penting dalam menilai kemajuan perusahaan. Ada dua konsep yang digunakan untuk menentukan elemen laba perusahaan, yaitu *current operating concept (Earnings)* dan *all inclusive concept of income* (laba komprehensif).

A. Konsep Laba Periode (Earnings)

Konsep laba periode dimaksudkan untuk mengukur efisiensi suatu perusahaan. Efisiensi berhubungan dengan penggunaan sumber-sumber ekonomi perusahaan untuk memperoleh laba. Ukuran efisiensi umumnya dilakukan dengan membandingkan laba periode berjalan dengan laba periode sebelumnya atau dengan laba perusahaan lain pada industri yang sama.

Konsep laba periode memusatkan perhatiannya pada laba operasi periode berjalan yang berasal dari kegiatan normal perusahaan. Oleh karena itu, yang termasuk elemen laba adalah peristiwa atau perubahan nilai yang dapat dikendalikan manajemen dan berasal dari keputusan-keputusan periode berjalan. Kesalahan perhitungan laba periode sebelumnya tidak menunjukkan efisiensi manajemen periode berjalan. Kesalahan tersebut merupakan ukuran untuk menilai efisiensi periode sebelumnya.

Menurut praktik akuntansi konvensional, beberapa pengaruh kumulatif akibat perubahan akuntansi dimasukkan dalam perhitungan laba-rugi periode terjadinya perubahan. Laba periode tidak memasukkan pengaruh kumulatif perubahan akuntansi tersebut. Jadi yang menjadi penentu laba periode adalah pendapatan, biaya, untung dan rugi yang benar-benar terjadi pada periode berjalan.

B. Laba Komprehensif (Comprehensive Income)

FASB dalam SFAC No. 3 dan 6 menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan Laba komprehensif adalah:

total perubahan aktiva bersih (ekuitas) perusahaan selama satu periode, yang berasal dari semua transaksi dan kegiatan lain dari sumber selain sumber yang berasal dari pemilik.

Atau dengan kata lain, laba komprehensif terdiri atas seluruh perubahan aktiva bersih yang berasal dari transaksi operasi. FASB menjelaskan bahwa alasan utama digunakannya istilah laba komprehensif adalah untuk membedakan laba komprehensif dengan laba periode.

Tampilan 12.1
Perbandingan Laba Periodil dengan Laba Komprehensif

	Net Income	Earning
• Pendapatan	200	200
• Biaya-Biaya	140	140
• Keuntungan dari sumber yang tidak normal	(10)	(10)
• Laba dari operasi normal	70	70
• Rugi penjualan aktiva tetap	(10)	10
• Laba sebelum pos luar biasa dan pengaruh kumulatif perubahan prinsip akuntansi	60	60
• Pos Luar Biasa	(10)	(10)
• Pengaruh Kumulatif Perubahan perinsip akuntansi	(30)	
• Earning		50
• Laba Bersih (Net Income)	20	

Pengertian laba komprehensif adalah hampir sama dengan pengertian laba bersih (*net income*) yang penyusunannya menggunakan konsep/pendekatan *all-inclusive*. Jadi laba komprehensif memasukkan juga unsur pos yang diklasifikasikan sebagai penyesuaian periode lalu. Apabila dibuat perbandingan antara laba periode dan laba bersih yang menggunakan konsep *all-inclusive* akan nampak pada tampilan 11.1.

Laba periode dan laba komprehensif mempunyai komponen utama yang sama yaitu; pendapatan, biaya, untung dan rugi. Akan tetapi keduanya tidak sama karena beberapa komponen tertentu yang menjadi elemen laba komprehensif tidak dimasukkan dalam perhitungan laba periode. Komponen tersebut adalah:

- a). Pengaruh penyesuaian akuntansi tertentu untuk periode lalu yang dialami dalam periode berjalan diperlukan sebagai penentu besarnya laba bersih

- b). Perubahan aktiva bersih tertentu lainnya (holding gains and losses) yang diakui dalam periode berjalan seperti untung rugi perubahan harga pasar investasi saham sementara, dan untung atau rugi penjabaran mata uang asing.

Menurut FASB (Statement No 5), dalam satu periode seperangkat laporan keuangan dikatakan lengkap apabila terdiri dari laporan yang menunjukkan :

1. Posisi keuangan pada akhir periode tersebut
2. Laba periode (earning) untuk periode tersebut
3. Laba komprehensif untuk periode tersebut
4. Aliran kas selama periode tersebut
5. Investasi dari dan distribusi ke pemegang saham selama periode tersebut.

Apabila dihubungkan dengan laba, maka laporan keuangan harus menunjukkan laba periode dan laba komprehensif. Laporan yang harus disajikan adalah laporan laba periode (*statement of earning*) dan laporan laba komprehensif (*statement of comprehensive income*). Hubungan antara laba periode dan laba komprehensif dapat digambarkan sebagai berikut :

+ Pendapatan	200	+ Earning	50
(-) Biaya	140	(-) Penyesuaian Pengaruh kumulatif	20
		+ Perubahan dalam equitas bukan dari pemilik	10
+ Keuntungan	10	= Comprehensive Income	40
(-) Kerugian	20		
= Earning	50		

Dari hubungan di atas menunjukkan bahwa laporan laba periode dan laporan laba komprehensif bersifat saling melengkapi.

1. ELEMEN NON-OPERASIONAL

Elemen non-operasional dalam laporan laba-rugi mulai berkembang sejak dikeluarkannya APB Opinion No. 4, "Reporting the Result of Operation" pada tahun 1966. Kemampuan untuk membedakan elemen operasional (yang berasal dari kegiatan normal dan berlangsung terus menerus) dengan elemen non-operasional merupakan upaya penting yang diperlukan dalam mengevaluasi hasil

kegiatan tahun berjalan dan periode masa lalu dan untuk memprediksi hasil kegiatan di masa yang akan datang. Elemen non-operasional adalah pos luar biasa (*extraordinary item*), kegiatan yang dihentikan (*discontinued operation*), dan perubahan akuntansi (*accounting changes*).

A. Extraordinary Items

Extraordinary items adalah peristiwa atau transaksi yang memiliki pengaruh material, dan diharapkan jarang terjadi serta tidak berasal dari faktor yang sifatnya berulang-ulang dalam kegiatan usaha normal perusahaan (APB Opinion No. 9: 1966 par. 21).

Definisi tersebut banyak dikritik karena bersifat *ambiguous*. Akhirnya, dikeluarkan APB Opinion No. 30 "*Reporting the Results of Operation*" pada tahun 1973 yang menyebutkan bahwa elemen laporan keuangan dikatakan sebagai *extraordinary item* jika memenuhi dua syarat berikut ini:

- a) Tidak umum (*unusual*), artinya peristiwa atau transaksi yang mendasari elemen tersebut harus memiliki tingkat abnormal yang tinggi dan tidak berkaitan dengan kegiatan normal perusahaan yang berlangsung terus menerus, sesuai dengan kondisi lingkungan tempat perusahaan menjalankan kegiatannya.
- b) Jarang terjadi (*infrequency of occurrence*), artinya peristiwa atau transaksi yang mendasari elemen tersebut merupakan tipe transaksi yang diharapkan jarang terjadi di masa mendatang, sesuai dengan kondisi lingkungan tempat perusahaan menjalankan kegiatannya.

Peristiwa atau transaksi di atas tidak termasuk kegiatan yang berkaitan dengan penghapusan piutang, persediaan, aktiva yang disewa pihak lain, *cost* riset dan pengembangan tangguhan, *intangible asset*, untung atau rugi transaksi dalam mata uang asing, untung atau rugi penghentian segmen bisnis, untung atau rugi penjualan aktiva tetap. Namun demikian, dalam perkembangannya FASB menentukan bahwa beberapa untung atau rugi luar biasa dapat diakui dari transaksi tertentu, misalnya:

- untung atau rugi pelunasan hutang diakui sebagai pos luar biasa (FASB Statement No. 4)
- Untung restrukturisasi hutang diakui sebagai pos luar biasa dalam laporan laba rugi debitor (FASB Statement No. 15)

B. Penghentian Segmen Bisnis

Segmen bisnis merupakan komponen dari entitas yang kegiatannya menunjukkan lini bisnis yang terpisah atau berdasarkan kelas konsumen. Kegiatan yang membedakan segmen adalah kegiatan yang secara fisik dan operasional dapat dipisahkan dari aktiva lain, hasil usaha dan kegiatan lain dari entitas pelapor. Penghentian segmen bisnis berarti kegiatan operasional bisnis tersebut dihentikan atau dijual. Apabila penghentian segmen bisnis dilakukan maka harus ada pengakuan untung atau rugi penghentian tersebut pada tanggal pengukuran. Tanggal pengukuran adalah tanggal saat manajemen memiliki komitmen resmi untuk menghentikan segmen bisnis. Untung atau rugi yang akan diakui termasuk dua faktor berikut ini:

1. Laba atau rugi kegiatan segmen mulai tanggal pengukuran sampai tanggal penghentian.¹
2. Untung atau rugi penghentian segmen

APB No. 30 menyebutkan bahwa hasil penghentian segmen dilaporkan bersih setelah pajak dan disajikan dalam laporan laba-rugi setelah pos Laba usaha (laba dari kegiatan normal), tetapi sebelum pos luar biasa. Pengakuan penghentian segmen tergantung pada hasil yang diperoleh dari penghentian segmen. Jika hasilnya adalah rugi, maka rugi tersebut diakui pada tanggal pengukuran. Sebaliknya, jika diperoleh keuntungan maka keuntungan tersebut diakui pada tanggal penghentian sesuai dengan prinsip konservatisme.

C. Perubahan Akuntansi

Perubahan akuntansi yang dilakukan perusahaan kemungkinan dapat mempengaruhi laporan keuangan baik tahun berjalan maupun *trend* yang terdapat dalam laporan keuangan komparatif. Perubahan akuntansi dapat dikelompokkan ke dalam tiga jenis:

1. Perubahan prinsip akuntansi, yaitu perubahan yang terjadi dimana perusahaan memilih metode akuntansi yang berbeda dengan metode yang digunakan sebelumnya. Metode akuntansi yang dipilih tersebut masih berada dalam lingkup *generally accepted accounting principles*, (misalnya dari FIFO ke LIFO untuk persediaan, atau dari metode depresiasi garis lurus ke metode depresiasi dipercepat)

-
2. Perubahan estimasi akuntansi, yaitu perubahan taksiran jumlah tertentu atas jumlah taksiran yang telah ditentukan pada periode sebelumnya (misalnya, taksiran umur ekonomi aktiva tetap, atau taksiran piutang tidak tertagih)
 3. Perubahan Entitas Pelapor, yaitu perubahan yang berkaitan dengan status entitas pelapor sebagai akibat konsolidasi, perubahan anak perusahaan tertentu atau perubahan jumlah perusahaan yang dikonsolidasikan

Pengaruh kumulatif perubahan prinsip akuntansi (kecuali yang tidak diatur dalam APB No. 20 tentang *Accounting Changes*, dan APB Opinion lainnya serta pernyataan FASB) disajikan dalam pos tersendiri yaitu *Perubahan Akuntansi* dalam laporan laba-rugi komprehensif. Pos ini disajikan dibawah pos luar biasa di atas laba bersih. Pengaruh perubahan prinsip akuntansi terhadap laba sebelum pos luar biasa dan terhadap laba bersih harus diungkapkan dalam *footnote*.

Perubahan estimasi akuntansi tidak disajikan terpisah. Pengaruh perubahan tersebut dicatat pada periode perubahan jika perubahan estimasi hanya mempengaruhi periode tersebut, atau dicatat pada periode perubahan (tahun berjalan) dan periode mendatang apabila perubahan estimasi mempengaruhi kedua periode tersebut.

Perubahan entitas pelapor diperlakukan secara *retroaktif*. Artinya, laporan keuangan periode-periode sebelumnya dinilai kembali/disesuaikan, sehingga entitas pelapor yang baru dianggap diberlakukan pada periode-periode lalu tersebut. Laporan keuangan pada tanggal perubahan harus menjelaskan/ mengungkapkan jenis dan alasan perubahan, serta pengaruhnya terhadap laba sebelum pos luar biasa, laba bersih, dan *earning per share*.

D. Penyesuaian Periode Sebelumnya

Perlakuan akuntansi untuk penyesuaian periode sebelumnya sangat sederhana. Jumlah penyesuaian periode sebelumnya dibebankan atau dikredit ke saldo Laba Ditahan awal periode. Jumlah tersebut adalah jumlah neto setelah diperhitungkan aspek pajak sehingga jumlah tersebut tidak diperhitungkan dalam penentuan laba bersih tahun berjalan. APB Opinion No. 9 adalah opini yang pertama kali membahas penyesuaian periode sebelumnya. Atas dasar APB Opinion No. 9, transaksi/peristiwa akan diklasifikasikan sebagai penyesuaian periode sebelumnya jika transaksi/peristiwa tersebut memenuhi kriteria berikut ini:

-
1. dapat diidentifikasi secara khusus dan berkaitan langsung dengan kegiatan bisnis periode sebelumnya
 2. tidak berkaitan dengan peristiwa ekonomi yang terjadi setelah tanggal laporan keuangan periode sebelumnya
 3. ditentukan terutama oleh individu selain pihak manajemen
 4. tidak terpengaruh oleh estimasi yang layak sebelum penentuan tersebut dilakukan.

Atas dasar persyaratan yang terbatas tersebut, SEC menanggapi pernyataan APB dengan mengeluarkan *Staff Bulletin* No. 8 tanggal 8 Juni 1978 yang tidak memasukkan Beban (*Charges*) atau kredit yang berasal dari tuntutan hukum (*litigation*) sebagai bagian dari penyesuaian periode sebelumnya.

Menindaklanjuti pertentangan antara APB Opinion No. 9 dengan SEC, FASB mengeluarkan SFAS No. 16, "*Prior Period Adjustment*", yang membatasi penyesuaian periode sebelumnya pada elemen berikut ini:

1. Koreksi kesalahan dalam laporan keuangan periode sebelumnya
2. Penyesuaian yang berasal dari realisasi *income tax benefit* atas *preacquisition operating loss carry-forward* dari pembelian anak perusahaan.

Berkaitan dengan perubahan prinsip akuntansi, penyesuaian periode sebelumnya tetap diperlukan, dengan nama rekening "*pengaruh kumulatif perubahan prinsip akuntansi*", khusus untuk kasus berikut ini:

1. Perubahan metode penilaian persediaan dari LIFO ke metode lainnya
2. Perubahan metode akuntansi kontrak konstruksi jangka panjang
3. Perubahan ke atau dari metode *full cost* untuk akuntansi industri minyak dan gas
4. Perubahan dari akuntansi penghentian (*retirement*), penggantian (*replacement*), perbaikan (*betterment*) ke akuntansi depresiasi dalam akuntansi untuk rel kereta api
5. Perubahan dari metode *cost* ke metode *equity* untuk investasi saham

2. INCOME SMOOTHING

Salah satu fenomena menarik dalam akuntansi yang berkaitan dengan laba adalah kejadian yang berkaitan dengan perataan laba (*income smoothing*). Ada beberapa pendapat yang mencoba membahas fenomena tersebut dan mencoba menguji secara empiris kebenaran praktik *income smoothing* yang dilakukan oleh manajer.

Perataan laba merupakan normalisasi laba yang dilakukan secara sengaja untuk mencapai *trend* atau level laba tertentu (Belkaoui, 1993). Definisi *income smoothing* lainnya adalah definisi yang dikemukakan oleh Beidelman (1973) sebagai berikut:

Perataan laba yang dilaporkan dapat didefinisikan sebagai usaha yang disengaja untuk meratakan atau memfluktuasikan tingkat laba sehingga pada saat sekarang dipandang normal bagi suatu perusahaan. Dalam hal ini, perataan laba menunjukkan suatu usaha manajemen perusahaan untuk mengurangi variasi abnormal laba dalam batas-batas yang diijinkan dalam praktik akuntansi dan prinsip manajemen yang wajar (*sound*).

Ada beberapa alasan yang dapat digunakan untuk menjelaskan mengapa manajer melakukan perataan laba. Heyworth (1953) menyatakan bahwa motivasi yang mendorong dilakukannya perataan laba adalah untuk memperbaiki hubungan dengan kreditor, investor dan karyawan, serta meratakan siklus bisnis melalui proses psikologis. Sementara itu, Gordon (1964) mengajukan proposisi berkaitan dengan perataan laba sebagai berikut:

1. Kriteria yang digunakan manajemen perusahaan dalam memilih metode akuntansi adalah untuk memaksimalkan kepuasan atau kemakmurannya
2. Kepuasan merupakan fungsi dari keamanan pekerjaan, level dan tingkat pertumbuhan gaji serta level dan tingkat pertumbuhan besaran (*size*) perusahaan.
3. Kepuasan pemegang saham dan kenaikan performan perusahaan dapat meningkatkan status dan *reward* bagi manajer
4. Kepuasan yang sama tergantung pada tingkat pertumbuhan dan stabilitas laba perusahaan

Atas dasar proposisi tersebut Gordon mengajukan teori sebagai berikut:

Jika empat proposisi di atas diterima atau terbukti benar, maka manajemen dengan keterbatasan kekuasaan (*power*) yang dimiliki, sesuai dengan aturan akuntansi, akan (1) meratakan laba yang dilaporkan, dan (2) meratakan tingkat pertumbuhan laba. Dengan meratakan tingkat pertumbuhan laba berarti: jika tingkat pertumbuhan laba tinggi, maka manajemen akan mengadopsi praktik/metode akuntansi yang dapat mengurangi laba dan sebaliknya.

Beidelman (1973) menyatakan bahwa ada dua alasan yang digunakan manajemen untuk melakukan *income smoothing*. Alasan pertama didasarkan pada asumsi bahwa pola laba periodik yang stabil dapat mendukung tingkat dividen yang lebih tinggi dibandingkan pola laba periodik yang berfluktuasi. Dengan anggapan tersebut perataan laba diharapkan memberikan pengaruh yang menguntungkan bagi nilai saham perusahaan karena risiko perusahaan dapat dikurangi. Argumen kedua berkaitan dengan upaya meratakan kemampuan untuk mengantisipasi pola fluktuasi laba periodik dan kemungkinan mengurangi korelasi kembalian yang diharapkan dari perusahaan (*firm's expected return*) dengan kembalian portofolio pasar (*return on market portfolio*).

Ada berbagai dimensi atau media yang biasanya digunakan manajemen dalam melakukan *income smoothing*. Dascher dan Malcolm (1970) membedakan bentuk *income smoothing* menjadi dua yaitu *real smoothing* dan *artificial smoothing*, dengan penjelasan sebagai berikut:

Real Smoothing berkaitan dengan transaksi aktual yang dilakukan atau tidak dilakukan berdasarkan pada pengaruh perataan terhadap laba, sementara *artificial smoothing* berkaitan dengan prosedur akuntansi yang diterapkan untuk mengubah cost atau pendapatan dari satu periode ke periode yang lain. (p. 253-254)

Artificial smoothing juga pernah disinggung oleh Copeland (1968) dengan mendefinisikannya sebagai berikut:

Income smoothing melibatkan pemilihan selektif terhadap aturan-aturan pengukuran atau pelaporan akuntansi dengan cara/pola tertentu, pengaruh pemilihan tersebut adalah untuk melaporkan pola laba dengan variasi yang lebih kecil dari *trend* yang seharusnya terjadi (p. 101)

Meskipun secara konseptual *income smoothing* dapat dibedakan menjadi dua jenis, Belkaoui (1993) mengajukan argumen bahwa *income smoothing* tidak dapat dibedakan menjadi dua jenis. Belkaoui mengambil contoh sebagai berikut:

Biaya mungkin dilaporkan lebih rendah atau lebih tinggi dari periode sebelumnya karena tindakan yang disengaja atas level biaya yang dilaporkan (*real smoothing*) atau metode pelaporannya (*artificial smoothing*).

Disamping dimensi *artificial* dan *real smoothing*, ada dimensi lain dari perataan laba yang sering disinggung dalam berbagai literatur. Dimensi atau jenis ketiga dari *income smoothing* adalah *classificatory smoothing*. Hal ini dapat dilihat dari tulisan Barnes *et.al* (1976) yang membedakan tiga dimensi *income smoothing*, yaitu:

1. *Perataan melalui terjadinya peristiwa dan/atau pengakuan peristiwa.* Artinya, manajemen dapat menentukan waktu terjadinya transaksi aktual sehingga pengaruh transaksi tersebut terhadap laba yang dilaporkan cenderung rata sepanjang waktu.
2. *Perataan melalui alokasi sepanjang periode.* Atas dasar terjadinya dan diakuinya peristiwa tertentu, manajemen memiliki media pengendalian tertentu dalam penentuan laba pada periode yang terpengaruh oleh kuantifikasi peristiwa tersebut
3. *Perataan melalui klasifikasi (classificatory smoothing).* Jika angka-angka dalam laporan laba rugi selain laba bersih merupakan obyek dari perataan laba, maka manajemen dapat dengan mudah mengklasifikasikan elemen-elemen dalam laporan laba rugi sehingga dapat mengurangi variasi laba setiap periodenya.

Pada dasarnya perataan pada poin (1) di atas dapat dipandang *sebagai real smoothing*, sementara perataan pada poin (2) *menunjukkan artificial smoothing*.

Referensi

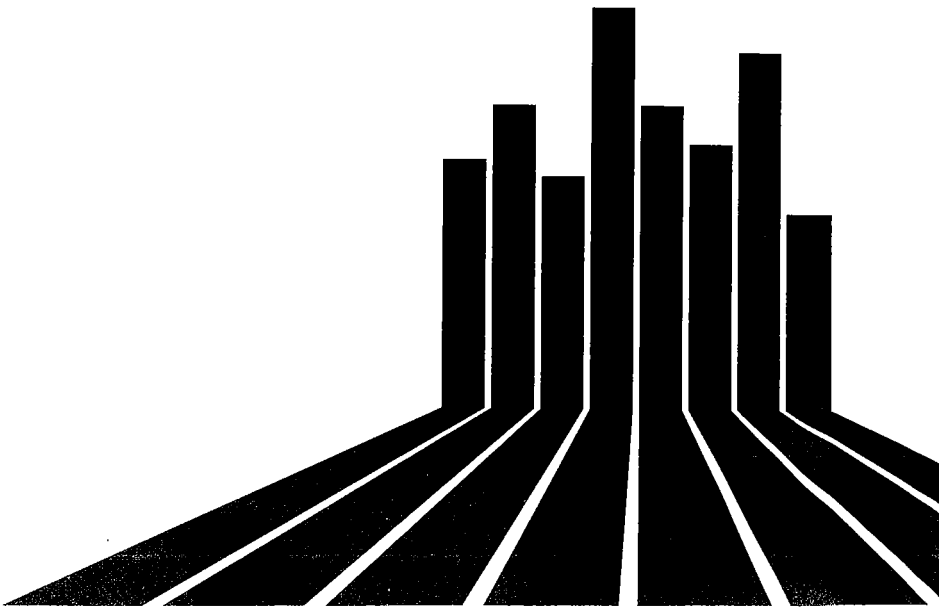
- APB, 1966, Opinion No. 9, Reporting The Result of Operations, AICPA
- — —, 1970, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises", *APB Statement No. 4*, New York: AICPA
- — —, 1971, Opinion N0. 20, Accounting Changes, AICPA
- — —, 1973, Opinion No. 30, Reporting the Results of Operations, AICPA
- Barnes, A., Ronen, J., and S. Sadan, 1976, "Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Items", *The Accounting Review*, (January)
- Bedford, N.M., (1965) "Income Determination Theory: An Accounting Framework" dalam Levis D. Mc Muller and Richard G. Schroeder, *Accounting Theory: Text and Readings*, 2nd Ed. (New York: John Wiley and Sons, 1982) p. 59
- Beidelman, C.R., 1973, "Income Smoothing: The Role of Management" *The Accounting Review*, October
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Callen, J., 1978, Financial Cost Allocation: A Game Theoretical Approach", *Accounting Review*, April
- Copeland, R.M., 1968, "Income Smoothing, Empirical Research in Accounting: Selected Studies", Supplement to Vol VI, *Journal of Accounting Research*
- Dascher, P.E, and R.E, Malcolm, 1970, "A Note on Income Smoothing in the Chemical Industry," *Journal of Accounting Research*, Autumn
- Eckel, L., 1976, "Arbitrary and incorrigible Allocation", *Accounting Review*, October
- FASB, 1977, "Prior Period Adjustments", *Statement of Financial Accounting Standard No. 16*, Stamford, Ct: FASB
- FASB, 1980, "Elements of Financial Statements", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, Stamford, Connecticut: FASB.

-
- FASB, 1980, "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, Stamford Connecticut: FASB
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Gordon, M.J., 1964, "Postulates, Principles, and Research in Accounting", *The Accounting Review*, April
- Hendriksen, E.S., 1982, *Accounting Theory*, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Heyworth, S.R., 1953, "Periodic Income Smoothing", *The Accounting Review*, January
- Hick, J., 1946, *Value and Capital*, Oxford: Clarendon
- Kam, V., 1990, *Accounting Theory*, 2nd Ed., New York: John Wiley and Sons.
- Kohler, E.L., 1963, "Why Not Retain Historical Cost?", *Journal of Accountancy* (October), pp 35-41
- Mautz, R.K., 1973, " A Few Words for Historical Cost," *Financial Executive* (January) pp. 93 - 98
- Miller, B., and A.G. Buckman, 1987, "Cost Allocation and Opportunity Cost", *Management Science*, May
- Mitchell, B,N., "A Comparison of Accounting and Economic Concepts of Business Income,
- Paton, W.A., and A.C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, American Accounting Association
- Thomas, A.L., 1969, The Allocation Problem in Financial Accounting," *Accounting Research Study No. 3*, AAA,
- Thomas, A.L., 1974, The Allocation Problem: Part Two," *Accounting Research Study No. 9*, AAA,



Bab 13

Pengungkapan Laporan
Keuangan



Bab 13

Pengungkapan Laporan Keuangan

Tujuan umum pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi keuangan yang bermanfaat untuk membantu pengambilan keputusan ekonomi. Agar hal tersebut dapat dicapai diperlukan suatu pengungkapan yang jelas mengenai data akuntansi dan informasi lain yang relevan. Kepada siapa informasi keuangan disajikan, apa yang perlu diungkapkan, tujuan pengungkapan dan bagaimana informasi tersebut diungkapkan merupakan bagian penting dalam pelaporan keuangan. Pada bagian ini akan dijelaskan beberapa hal yang berkaitan dengan pengungkapan (*disclosure*) dalam pelaporan keuangan.

1. PENGERTIAN DAN JENIS PENGUNGKAPAN

Kata *disclosure* memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Apabila dikaitkan dengan data, *disclosure* berarti memberikan data yang bermanfaat kepada pihak yang memerlukan. Jadi data tersebut harus benar-benar bermanfaat, karena apabila tidak bermanfaat, tujuan dari pengungkapan tersebut tidak akan tercapai.

Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* mengandung arti bahwa laporan keuangan harus memberikan informasi dan penjelasan yang cukup mengenai hasil aktifitas suatu unit usaha. Dengan demikian, informasi tersebut harus lengkap, jelas, dan dapat menggambarkan secara tepat mengenai kejadian-kejadian ekonomi yang berpengaruh terhadap hasil operasi unit usaha tersebut. Informasi yang diungkapkan harus berguna dan tidak membingungkan pemakai laporan keuangan dalam membantu pengambilan keputusan ekonomi. Berapa banyak informasi yang harus diungkapkan tidak hanya tergantung pada keahlian pembaca, tetapi juga pada standar yang dibutuhkan.

Tiga konsep pengungkapan yang umumnya diusulkan adalah pengungkapan yang cukup (*adequate*), wajar (*fair*), dan lengkap (*full*). Yang paling umum digunakan dari tiga konsep di atas adalah pengungkapan yang cukup. Pengungkapan ini mencakup pengungkapan minimal yang harus dilakukan agar laporan keuangan tidak menyesatkan. Wajar dan lengkap merupakan konsep yang lebih bersifat positif. Pengungkapan secara wajar menunjukkan tujuan etis agar dapat memberikan perlakuan yang sama dan bersifat umum bagi semua pemakai laporan keuangan. Pengungkapan yang lengkap mensyaratkan perlunya penyajian semua informasi yang relevan. Bagi beberapa pihak, pengungkapan yang lengkap ini diartikan sebagai penyajian informasi yang berlebihan, sehingga tidak bisa dikatakan layak (Hendriksen dan Breda, 1992). Terlalu banyak informasi akan membahayakan karena penyajian rincian yang tidak penting justru akan mengaburkan informasi yang signifikan dan membuat laporan keuangan tersebut sulit dipahami. Oleh karena itu, pengungkapan yang tepat mengenai informasi yang penting bagi para investor dan pihak lainnya, hendaknya bersifat cukup, wajar dan lengkap.

Sebenarnya tidak ada perbedaan yang jelas dan nyata diantara konsep tersebut apabila semuanya digunakan dalam konteks yang tepat. Tujuan yang positif dimaksudkan untuk memberikan informasi yang signifikan dan relevan kepada pemakai laporan keuangan dan membantu mereka dalam pengambilan keputusan ekonomi dengan cara terbaik. Dengan demikian, informasi yang tidak material atau relevan dapat diabaikan agar penyajiannya benar-benar bermanfaat dan mudah dipahami.

Penolakan terhadap penambahan jumlah data keuangan yang perlu diungkapkan didasarkan pada alasan sebagai berikut (Hendriksen dan Breda 1992):

-
1. Pengungkapan akan membantu para pesaing dan merugikan para pemegang saham. Alasan ini sebenarnya tidak memiliki dasar yang kuat karena pesaing umumnya memperoleh informasi dari sumber lainnya.
 2. Serikat Pekerja/karyawan akan memperoleh keuntungan dalam tawar menawar tingkat upah dan gaji dengan adanya pengungkapan yang lengkap mengenai informasi keuangan. Meskipun demikian, kenyataannya justru dengan adanya pengungkapan yang lengkap pada umumnya akan lebih menyehatkan perundingan antara serikat buruh dengan manajemen.
 3. Seringkali dinyatakan bahwa investor tidak dapat memahami kebijakan dan prosedur akuntansi dan bahwa pengungkapan yang lengkap justru akan lebih menyesatkan bukannya menjelaskan. Alasan ini juga kurang tepat karena pada umumnya analis keuangan dan para investor seharusnya telah memiliki pemahaman dan pengetahuan akuntansi yang cukup sehingga dapat memperoleh manfaat dengan adanya informasi keuangan dalam suatu pasar yang efisien atau mereka mampu mempelajarinya melalui studi informasi keuangan yang dilaporkan.
 4. Salah satu alasan yang cukup kuat adalah bahwa seringkali sumber informasi keuangan lainnya bisa menyediakan informasi dengan biaya yang lebih rendah mengenai apa yang disajikan perusahaan dalam laporan keuangannya.
 5. Kurangnya pengetahuan mengenai kebutuhan para investor juga merupakan alasan untuk membatasi pengungkapan. Akan tetapi karena adanya kemungkinan dari banyak model investasi dan meningkatnya terhadap informasi, maka hal tersebut bukanlah faktor penghambat.

2. KEPADA SIAPA INFORMASI DIUNGKAPKAN?

Pertanyaan kepada siapa laporan keuangan diungkapkan sangat jelas dinyatakan oleh FASB. Laporan keuangan perusahaan ditujukan kepada pemegang saham, investor dan kreditor. Lebih jelasnya FASB (1980) dalam SFAC No. 1 menyatakan:

Pelaporan keuangan harus memberikan informasi yang berguna bagi investor potensial dan kreditur dan pengguna lainnya dalam rangka pengambilan keputusan investasi rasional, kredit dan keputusan sejenis lainnya.

Disamping ketiga pihak di atas, pengungkapan juga diberikan kepada pegawai, konsumen, pemerintah dan masyarakat umum, tetapi kesemuanya ini dipandang sebagai penerima kedua dari laporan keuangan tahunan dan bentuk-bentuk lain pengungkapan. Alasan mengapa yang menjadi titik berat pengungkapan adalah investor adalah kurangnya pengetahuan akan keputusan yang akan diambil oleh pihak lain diluar investor. Pengambilan keputusan yang dilakukan investor dan kreditur dapat diketahui secara jelas dan terdefiniskan dengan baik. Bagi investor keputusan yang diinginkan adalah membeli - menjual - mempertahankan saham dan keputusan kreditur adalah berkaitan dengan pemberian kredit atau perpanjangan kredit kepada perusahaan. Tujuan pelaporan keuangan kepada kedua pemakai ini relatif jelas. Sedangkan tujuan pelaporan keuangan kepada pegawai, konsumen dan masyarakat umum sulit dirumuskan. Sehingga dianggap bahwa informasi yang berguna bagi investor dan kreditor juga berguna bagi pihak yang lain.

Di negara lain khususnya di daratan Eropa, pengungkapan informasi laporan keuangan ditujukan kepada pihak yang lebih luas yaitu meliputi juga pengungkapan untuk pegawai dan pemerintah. Pengaruhnya terhadap item yang diungkapkan menjadi luas. Arpan (1981) mengamati praktek yang dilakukan oleh perusahaan di Perancis yang mengharuskan perusahaan untuk menyusun Neraca Sosial (*Social Balance sheet*) kepada pemerintah setiap tahun. Neraca sosial tersebut harus menyajikan informasi yang berkaitan dengan:

1. Pekerjaan
2. Biaya Upah
3. Keamanan kerja dan kesehatan
4. Kondisi pekerjaan lainnya
5. Training pegawai
6. Hubungan industrial
7. Penyediaan perumahan, transportasi kepada pegawai.

Di Amerika Serikat telah terjadi perdebatan yang sengit selama beberapa tahun berkaitan dengan akuntansi sumber daya manusia. Kelompok yang mendukung akuntansi sumber daya manusia menyatakan bahwa perusahaan memberikan training kepada pegawai oleh karena *training* akan memberikan manfaat ekonomi dimasa datang dan oleh sebab itu biaya *training* dapat dikapitalisir dan tidak diperlakukan sebagai biaya seperti praktek yang sekarang dilakukan. Menurut Flamholtz (1988) biaya yang berkaitan dengan sumber daya manusia harus dinyatakan dan disajikan secara detail sehingga pemakai laporan keuangan dapat mengetahui sampai sejauh mana biaya pengembangan sumber daya manusia ini dilakukan.

3. INFORMASI YANG HARUS DIUNGKAPKAN

Keputusan mengenai apa yang akan diungkapkan harus didasarkan pada tujuan dasar pelaporan keuangan. Jika tekanannya pada para investor, maka salah satu tujuannya adalah penyajian informasi yang memadai agar dapat dilakukan perbandingan mengenai hasil-hasil yang diharapkan.

Perbandingan dapat diterapkan dengan dua cara yang berbeda. Pertama adalah untuk memberikan pengungkapan yang cukup mengenai bagaimana angka-angka akuntansi itu diukur dan dihitung. Dengan cara demikian para investor dapat menkonversi angka-angka dari berbagai perusahaan yang berbeda-beda menjadi pengungkapan yang bisa diperbandingkan secara langsung. Artinya, dianggap bahwa angka-angka akuntansi yang disesuaikan untuk beberapa perusahaan dapat dipergunakan oleh para investor untuk menetapkan derajat perbedaannya. Misalnya tingkat pertumbuhan laba bersih atau dividen. Cara yang kedua adalah memberi peluang kepada para investor untuk membuat ranking dari beberapa input ke dalam model keputusan. Contohnya, seorang investor bisa membandingkan risiko dari dua perusahaan dan dapat menyimpulkan bahwa perusahaan yang satu lebih tinggi atau lebih rendah resikonya dibanding perusahaan yang lain.

Masalah yang berkaitan dengan seberapa banyak informasi perlu disajikan dalam laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh tujuan pelaporan keuangan. Dalam SFAC No. 1, FASB (1980) menyebutkan bahwa tujuan pelaporan keuangan (*financial reporting*) tidak terbatas pada isi dari laporan keuangan (*financial statement*). Dengan kata lain, cakupan pelaporan keuangan adalah lebih luas dibandingkan laporan keuangan. FASB menyebutkan:

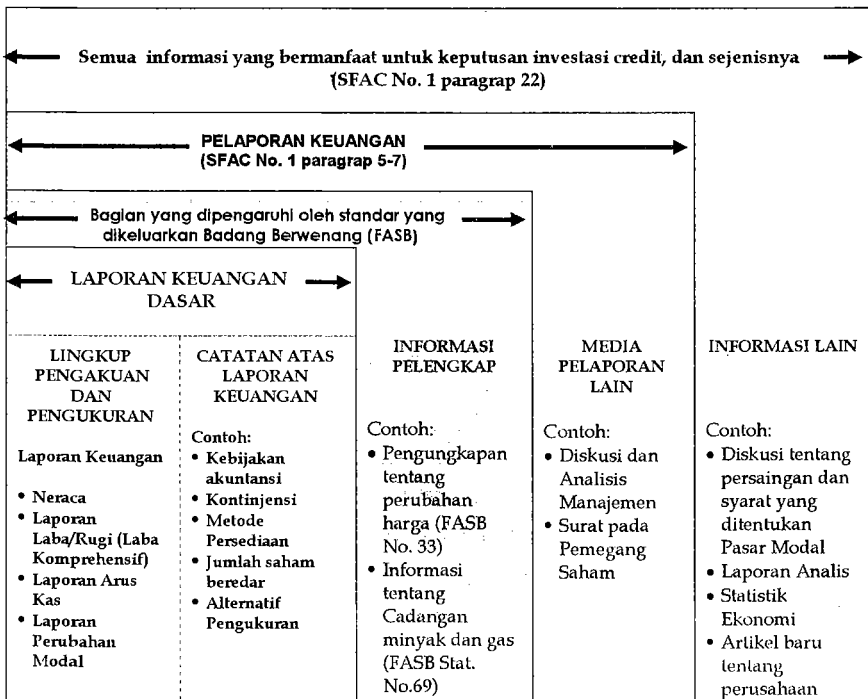
Pelaporan keuangan mencakup tidak hanya laporan keuangan tetapi juga media pelaporan informasi lainnya, yang berkaitan langsung atau tidak langsung, dengan informasi yang disediakan oleh sistem akuntansi - yaitu informasi tentang sumber-sumber ekonomi, hutang, laba periodik dan lain-lain.

Lingkup pelaporan keuangan dapat dilihat pada tampilan 13.1

Tujuan dari pelaporan keuangan yang terdapat dalam SFAC No. 1 dapat diringkas sebagai berikut:

- Pelaporan keuangan memberikan informasi yang bermanfaat bagi investor dan kreditor, dan pemakai lainnya dalam mengambil keputusan investasi, kredit dan yang serupa secara rasional. Informasi tersebut harus bersifat komprehensif bagi mereka yang memiliki pemahaman yang rasional tentang kegiatan bisnis dan ekonomi dan memiliki kemauan untuk mempelajari informasi dengan cara yang rasional. (Paragraf 34)

Tampilan 13.1
Lingkup Pelaporan Keuangan Versi FASB (SFAC No. 1)



-
- Pelaporan keuangan memberikan informasi untuk membantu investor, kreditor dan pemakai lainnya dalam menilai jumlah, pengakuan, dan ketidakpastian tentang penerimaan kas bersih yang berkaitan dengan perusahaan. (paragraf 37)
 - Pelaporan keuangan memberikan informasi tentang sumber-sumber ekonomi suatu perusahaan, klaim terhadap sumber-sumber tersebut (kewajiban suatu perusahaan untuk menyerahkan sumber-sumber pada entitas lain atau pemilik modal), dan pengaruh transaksi, peristiwa, dan kondisi yang mengubah sumber-sumber ekonomi dan klaim terhadap sumber tersebut. (Paragraf 40).
 - Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang hasil usaha (performan keuangan) suatu perusahaan selama satu periode.(paragraf 42)
 - Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang bagaimana perusahaan memperoleh dan membelanjakan kas, tentang pinjaman dan pembayaran kembali pinjaman, tentang transaksi modal, termasuk dividen kas dan distribusi lainnya terhadap sumber ekonomi perusahaan kepada pemilik, serta faktor-faktor lainnya yang mempengaruhi likuiditas dan solvensi perusahaan. (paragraf 49)
 - Pelaporan keuangan menyediakan informasi tentang bagaimana manajemen perusahaan mempertanggungjawabkan pengelolaan kepada pemilik (pemegang saham) atas pemakaian sumber ekonomi yang dipercayakan kepadanya. (paragraf 50)
 - Pelaporan keuangan menyediakan informasi yang bermanfaat bagi manajer dan direktur sesuai kepentingan pemilik. (paragraf 52)

Dari lingkup tujuan pelaporan yang disajikan diatas terlihat bahwa apabila suatu transaksi/peristiwa memenuhi kriteria tertentu, maka transaksi/peristiwa tersebut akan disajikan sebagai bagian dari laporan keuangan dasar (utama) yaitu disajikan dalam Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Modal. Kriteria untuk mengakui transaksi/peristiwa tertentu dalam laporan keuangan adalah:

1. **Definisi (Definition)**

Suatu pos akan masuk dalam struktur akuntansi apabila memenuhi definisi elemen laporan keuangan.

2. **Keterukuran (Measurability)**

Suatu pos harus memiliki makna tertentu yang relevan dan dapat diukur jumlahnya dengan reliabilitas yang tinggi.

3. *Relevansi (Relevance)*

Informasi yang terdapat (terkandung) dalam pos tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan dalam keputusan yang diambil pemakai laporan keuangan.

4. *Reliabilitas (Reliability)*

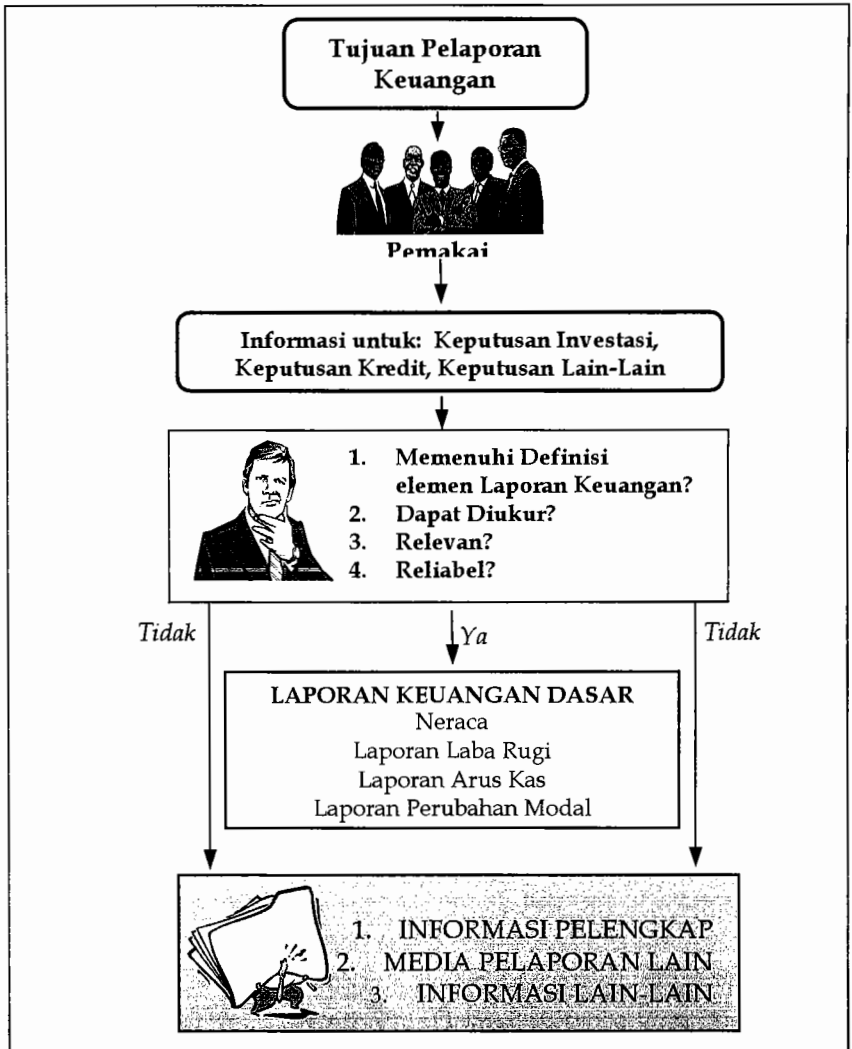
Informasi yang dihasilkan harus sesuai dengan keadaan yang digambarkan atau direpresentasikan, dapat diuji kebenarannya (Verifiable) dan netral.

Apabila suatu transaksi/peristiwa tertentu tidak dapat dimasukkan sebagai bagian dari Laporan Keuangan Utama, transaksi/peristiwa tersebut dapat diungkapkan melalui cara lain, seperti catatan atas laporan keuangan, informasi pelengkap, media pelaporan lain, dan informasi lain (lihat tampilan 13.2). Berikut ini akan dibahas beberapa informasi yang perlu diungkapkan dalam laporan keuangan

A. *Pengungkapan Data Kuantitatif*

Dalam memilih kriteria untuk menentukan data kuantitatif yang material dan relevan untuk investor dan kreditor, tekanannya ditujukan pada informasi keuangan atau data lainnya yang bisa dipergunakan dalam model keputusan. Tetapi dalam pembuatan perbandingan dari waktu ke waktu dan diantara perusahaan yang berbeda-beda, para investor tidak dapat menganggap bahwa semua data kuantitatif yang dilaporkan memiliki probabilitas kecermatan yang sama. Oleh karena itu penelitian dalam akuntansi harus lebih dipusatkan pada metode pengukuran dan pelaporan probabilitas data dari pada jumlah-jumlah yang deterministik. Namun demikian, pemakai laporan keuangan yang telah memperoleh informasi, pada umumnya mengandalkan pada beberapa pos dalam laporan keuangan dan memperoleh berbagai pengungkapan yang lebih lengkap jika asumsi-asumsinya tersebut tidak benar. Misalnya, kas dan pos-pos yang berhubungan dengannya pada umumnya dianggap dapat diukur relatif akurat; nilai berjalan piutang sedikit kurang akurat; dan pos-pos tak berwujud bisa diukur hanya dalam suatu jarak keandalan yang relatif luas. Oleh karena itu pengungkapan mengenai ketidakpastian dalam pos-pos kas, seperti misalnya simpanan dalam bank tertutup atau dalam uang asing, dapat dianggap material dan relevan, sementara suatu pos tak berwujud dengan ukuran yang sama, mungkin tidak akan relevan.

Tampilan 12.2
Pengungkapan Informasi Dalam Pelaporan keuangan



Selain data kuantitatif yang biasanya disajikan dalam laporan keuangan konvensional, berbagai pihak melihat bahwa penyajian yang lebih rinci mengenai beberapa segmen badan usaha (seperti diversifikasi produk atau geografis dari pertumbuhan normal) atau dari merger-merger dalam perkembangan perusahaan konglomerat dianggap banyak memberikan manfaat. Di samping itu, tekanan dari pemakai laporan keuangan yang menghendaki pelaporan ramalan keuangan mulai muncul.

Selama ini struktur akuntansi keuangan historis telah dianggap sebagai suatu media untuk melaporkan kejadian-kejadian masa lalu. Namun demikian, di pihak lain para investor berkepentingan dengan prospek perusahaan di masa yang akan datang. Oleh karena itu ada argumen yang menyatakan bahwa akuntansi harus menyajikan informasi historis dan informasi berjalan yang memungkinkan investor melakukan prediksi mereka sendiri di masa yang akan datang. Artinya proses peramalan ini memerlukan evaluasi subyektif dan analisis sejumlah variabel dan asumsi. Proses ini didasarkan pada asumsi bahwa para investor memahami proses evaluasi dan asumsi asumsi yang ada. Pandangan lainnya adalah bahwa manajemen memiliki sumberdaya yang jauh lebih unggul dalam membuat ramalan. Lebih lanjut, adanya penyajian informasi tentang ramalan dipandang dapat meningkatkan efisiensi pasar modal.

Studi mengenai peramalan yang dilakukan Nickerson, Pointer, dan Strawser (1974) menyimpulkan bahwa ramalan (*forecasts*) cukup relevan bagi para pemegang saham. Studi lainnya dilakukan Gray (1974) yang menyimpulkan bahwa para peramal memandang relevan upaya untuk mengekstrapolasikan tren (perkembangan) berjalan dan masa lalu yang penting. Ia juga menemukan bukti bahwa para peramal cenderung terlalu optimistik, khususnya pada periode setelah ekspansi jangka panjang. Meskipun ramalan-ramalan yang akurat pada titik siklus ekonomi dapat membantu para investor, publikasi mengenai ramalan manajemen secara teratur dapat membantu pengambilan keputusan investasi. Namun demikian, pertanyaan utamanya tetap ada, yaitu informasi apa yang harus diramalkan dan bagaimana mengukur keandalan informasi tersebut.

Walaupun ramalan terhadap angka-angka akuntansi (laba bersih dan laba per lembar saham) sering diungkapkan dalam laporan keuangan, angka-angka tersebut mungkin sulit untuk diprediksi dan juga kurang dapat diandalkan. Hal ini disebabkan adanya kenyataan bahwa suatu proyeksi laba akuntansi tergantung pada banyak variabel subyektif dan berbagai asumsi mengenai perusahaan dan ekonomi.

Dengan adanya publikasi ramalan informasi akuntansi keuangan dan informasi lain yang berkaitan dengan perusahaan, diharapkan pemakai ramalan dapat mengevaluasi keandalan informasi mengenai industri dan juga asumsi mengenai perubahan-perubahan dalam kondisi ekonomi.

B. Pengungkapan Informasi Kualitatif

Informasi yang tidak dapat dinyatakan dalam satuan moneter lebih sulit dievaluasi dari segi materialitas dan relevannya. Oleh karena itu seringkali informasi tersebut akan diberi bobot yang beragam oleh mereka yang menggunakan informasi tersebut dalam pengambilan keputusan.

Pada umumnya informasi yang diberi bobot lebih tinggi dalam pengambilan keputusan adalah yang lebih relevan dari pada informasi yang bobotnya lebih rendah. Oleh karena itu harus dicari suatu titik dimana dapat dikatakan bahwa suatu informasi cukup penting dalam pengambilan keputusan sehingga tidak boleh diabaikan.

Relevansi dari jenis informasi kualitatif tertentu dapat ditetapkan dari relevansi data kuantitatif yang berkaitan dengannya. Misalnya, jika aktiva tertentu digadaikan sebagai jaminan kepada kreditur, penggadaian itu akan merupakan fakta yang relevan jika nilai aktiva tersebut material. Apabila fakta tersebut tidak material, dengan sendirinya informasi deskriptif tersebut tidak relevan. Namun demikian, dalam beberapa kasus hal ini mungkin saja tidak benar, misalnya hilangnya sejumlah persediaan atau kas yang tidak material akan relevan jika hal tersebut disebabkan oleh kecurangan yang dilakukan manajemen.

Informasi kualitatif akan relevan dan bermanfaat untuk diungkapkan bila informasi tersebut berguna dalam proses pengambilan keputusan. Informasi dikatakan relevan bila informasi yang bersangkutan dapat menambah nilai informasi secara keseluruhan dan bukan sebaliknya justru mengurangi nilai dengan penyajian keterangan yang terlalu rinci sehingga sulit dianalisis.

Pada umumnya terdapat lima macam informasi kualitatif yang perlu diungkapkan terhadap setiap pos dan jumlah yang tercantum dalam laporan keuangan, yaitu:

- a) Ketidakpatian (*Contingencies*)
Yaitu peristiwa-peristiwa yang kemungkinan akan terjadi di masa yang akan datang dan mempengaruhi secara material terhadap keadaan keuangan perusahaan.
- b) Dasar Penilaian dan Kebijakan akuntansinya
Pengungkapan tentang dasar atau metode penilaian yang digunakan perusahaan seperti: metode penilaian persediaan perlu diungkapkan dalam laporan keuangan.

-
- c) Perubahan Akuntansi
Yaitu pengungkapan terhadap perubahan atas kebijakan yang digunakan perusahaan, seperti perubahan metode penilaian persediaan dari FIFO menjadi LIFO dan sebagainya,
 - d) Keterikatan dengan Suatu Perjanjian atau Kontrak
Yaitu pengungkapan mengenai adanya pembatasan-pembatasan atau keterikatan dari satu atau lebih aktiva terhadap hutang/kontrak.
 - e) Peristiwa-Peristiwa Kemudian Setelah Tanggal Neraca
Penjelasan tentang suatu kejadian/Peristiwa yang (telah terjadi sesudah tanggal neraca tetapi sebelum laporan keuangan dipublikasikan merupakan informasi penting yang perlu diungkapkan.

1. Pengungkapan Terhadap Unsur-Unsur Ketidakpastian

Unsur-unsur ketidakpastian tentang suatu transaksi yang kemungkinan akan terjadi, dapat mengakibatkan timbulnya suatu keuntungan atau kerugian. Unsur ketidakpastian yang mengakibatkan timbulnya suatu keuntungan, meliputi semua klaim atau hak yang terjadinya belum dapat dipastikan tetapi ada kemungkinan akan menjadi hak milik perusahaan yang sah. Berbagai kemungkinan terjadinya peristiwa yang menguntungkan tersebut, misalnya:

- a) Kemungkinan diterimanya aktiva (uang) yang berasal dari hadiah bonus dan lain sebagainya.
- b) Kemungkinan diterimanya kembali uang yang berasal dari setoran pajak yang berlebihan jumlahnya.
- c) Kemungkinan diterimanya ganti kerugian, berdasarkan keputusan pengadilan dari perkara atau tuntutan yang diajukan kepada pihak pengadilan.

Oleh karena akuntansi menganut konsep/asas konservatisme, maka berbagai kemungkinan yang mengakibatkan timbulnya suatu keuntungan tidak dicatat sampai dengan transaksi tersebut benar-benar terjadi. Kemungkinan timbulnya keuntungan dapat diungkapkan (sebagai informasi tambahan) dari neraca, apabila tingkat kepastiannya cukup besar.

Sebaliknya kemungkinan timbulnya suatu kerugian harus diakui/dicatat dengan dibebankan kepada laba (rugi) periodik dan mengakuinya sebagai hutang. Pengakuan tersebut dapat dilakukan apabila kriteria berikut ini dipenuhi:

-
- a) Informasi tentang kemungkinan terjadinya kerugian diketahui sebelum laporan keuangan dipublikasikan/dikeluarkan dan terdapat petunjuk bahwa hutang/kewajiban tersebut telah terjadi sebelum tutup buku (tanggal laporan keuangan).
 - b) Jumlah kerugian dapat ditaksir secara cukup pasti.

Kemungkinan dikeluarkannya biaya garansi, dan hadiah atas produk yang dijual merupakan contoh unsur ketidakpastian yang memenuhi kedua kriteria tersebut. Oleh karena itu, adanya (taksiran) Hutang Garansi dan Hutang Hadiah akan diakui dan dilaporkan di dalam neraca.

Kadang-kadang suatu kerugian di masa yang akan datang itu hanya merupakan suatu kemungkinan yang bisa terjadi, dan tidak sebagai satu-satunya kemungkinan sehingga adanya suatu hutang (kewajiban) tidak perlu dicatat. Apabila hal ini terjadi adanya penjelasan tentang sifat dan luasnya unsur ketidakpastian yang bisa mengakibatkan timbulnya suatu kerugian tersebut dan apabila dimungkinkan, jumlah kerugian yang tercakup di dalamnya perlu dibuat. Jika jumlah (taksiran) kerugian tidak dapat ditentukan, penjelasan pada umumnya cukup dinyatakan dalam bentuk uraian dengan disertai pernyataan bahwa jumlah kerugian tersebut tidak dapat ditentukan. Oleh karena kerugian yang akan terjadi dapat menimbulkan berbagai kemungkinan, maka kerugian tersebut tidak ikut diperhitungkan dalam menentukan laba (rugi) periodik. Berbagai kemungkinan rugi yang umumnya tidak disertai dengan pengakuan sebagai suatu hutang (kewajiban), yang timbul dari adanya unsur ketidakpastian tersebut antara lain diakibatkan oleh faktor berikut:

- a) Perusahaan bertindak sebagai penjamin atas hutang dari pihak lain (misalnya: hutang-hutang dari perusahaan afiliasinya)
- b) Perusahaan dituntut di muka pengadilan oleh pihak lain, sementara sedang menunggu proses pengusutan atau keputusan pihak pengadilan.
- c) Kemungkinan perusahaan akan ditagih kekurangan setoran pajak penghasilan pada tahun-tahun lalu.

2. Pengungkapan Kebijakan Akuntansi

Dengan semakin luasnya prosedur akuntansi yang digunakan oleh perusahaan yang berbeda-beda dan juga dalam perusahaan yang sama, komparabilitas (perbandingan) langsung dari laporan keuangan

menjadi semakin sulit dilakukan. Salah satu pemecahan yang disarankan adalah dengan mengurangi alternatif-alternatif yang mungkin dapat dilakukan agar timbul keseragaman yang memungkinkan dilakukan perbandingan. Namun demikian pemilihan salah satu prosedur untuk semua perusahaan tidak saja merupakan pilihan yang sulit tetapi juga mungkin tidak dapat dicapai dalam kondisi yang berlainan.

Argumen terhadap adanya perbedaan atas lingkungan yang berlainan tersebut sering dipergunakan oleh manajemen sebagai alasan kuat untuk memilih metode mana yang lebih disukainya, meskipun metode tersebut seringkali tidak memberikan penjelasan terbaik mengenai perusahaan yang bersangkutan.

Suatu pemecahan alternatif untuk mengurangi alternatif-alternatif yang ada adalah dengan mengungkapkan metode spesifik yang digunakan dengan anggapan pihak pemakai laporan keuangan dapat menyusun kembali laporan keuangan agar dapat dilakukan perbandingan. Bukti empiris menunjukkan bahwa hal ini dapat terjadi dalam beberapa keadaan, seperti misalnya jika kredit investasi dilaporkan sebagai suatu pengurangan langsung dari pajak, dan tidak dapat dialokasikan ke pendapatan selama satu periode tertentu. Namun demikian, umumnya tidak ada bukti bahwa para investor dapat melakukan perbandingan dengan mengkonversi berbagai laporan ke dalam metode yang seragam. Abdul Khalik dan Keller (1979) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa fiksasi fungsional pada laba yang dilaporkan menghambat para pengambil keputusan untuk berperan serta dalam studi tentang penyesuaian pengaruh metode persediaan LIFO dan FIFO, meskipun mereka telah mengetahui pula bagaimana membuat penyesuaiannya.

Sekalipun demikian, pengungkapan kebijakan akuntansi dapat memberikan bantuan untuk memungkinkan dilakukannya penafsiran yang lebih baik atas laporan keuangan dari suatu perusahaan tertentu dan karenanya dapat mempengaruhi keputusan investasi. Atas dasar anggapan ini APB dalam Opini No. 22 menyimpulkan bahwa informasi mengenai kebijakan akuntansi yang dipergunakan merupakan hal penting agar laporan keuangan dapat disajikan secara wajar.

3. Pengungkapan Perubahan Akuntansi

Pemakaian yang konsisten dari prinsip-prinsip dan prosedur akuntansi telah lama dianggap sebagai hal yang hakiki dalam evaluasi kegiatan perusahaan dan dalam proyeksi aktivitas di masa

yang akan datang. APB Opinion No. 20 mendukung pandangan ini tetapi dengan menetapkan bahwa perubahan yang dilakukan harus diungkapkan dalam laporan keuangan pada saat perubahan tersebut dibuat bersama dengan penjelasan mengenai alasan atas perubahan tersebut. Perubahan-perubahan akuntansi meliputi perubahan prinsip akuntansi, perubahan estimasi akuntansi dan perubahan entitas pelaporan.

4. Peristiwa-Peristiwa Kemudian Setelah Tanggal Neraca

Penjelasan tentang suatu kejadian/Peristiwa yang (telah terjadi sesudah tanggal neraca tetapi sebelum laporan keuangan dipublikasikan/dikeluarkan merupakan informasi penting yang perlu diungkapkan.

Informasi yang disajikan dalam Neraca maupun Laporan laba Rugi pada dasarnya bersifat tentatif karena adanya ketidakpastian dari peristiwa dimasa yang akan datang. Dengan berlalunya waktu dan diperolehnya informasi tambahan, berbagai ketidakpastian diharapkan dapat dikurangi. Oleh karena itu, berbagai peristiwa yang terjadi setelah tanggal neraca kemungkinan dapat mempengaruhi validitas dan interpretasi terhadap laporan keuangan, dan hasil yang diperoleh dari keputusan yang didasarkan pada laporan tersebut. Apabila ada peristiwa yang terjadi setelah tanggal neraca dan sebelum laporan keuangan dipublikasikan, informasi tersebut harus diungkapkan dalam laporan keuangan

Peristiwa yang terjadi setelah tanggal neraca dan sebelum laporan keuangan dipublikasikan antara lain:

- a) Peristiwa yang mempengaruhi secara langsung jumlah elemen yang disajikan dalam laporan keuangan
- b) Peristiwa yang dapat mengubah secara material validitas penilaian neraca atau hubungan diantara pemegang saham atau yang secara material mempengaruhi manfaat kegiatan yang dilaporkan tahun sebelumnya sebagai prediksi periode berjalan
- c) Kejadian-kejadian yang mungkin mempengaruhi secara material operasi atau penilaian di masa yang akan datang.

Berikut ini dijelaskan ketiga peristiwa/kejadian di atas.

a. Peristiwa Yang Mempengaruhi Jumlah Elemen Laporan Keuangan

Peristiwa ini muncul karena pengetahuan yang tidak lengkap selama periode akuntansi dan hasil dari perubahan-perubahan dalam penilaian estimasi baru diperoleh setelah tanggal neraca. Misalnya,

pelanggan utama perusahaan dinyatakan bangkrut pada periode tersebut. Adanya kasus ini menyebabkan piutang dalam neraca disajikan terlalu besar dan kerugian piutang dinilai terlalu rendah. Jika informasi diperoleh sebelum laporan keuangan dipublikasikan, elemen tersebut harus segera disesuaikan. Jika informasi terlambat diperoleh, informasi tentang kebangkrutan tersebut dapat disajikan dengan cara pengungkapan yang jelas melalui media pelaporan yang lain.

b. Peristiwa Yang Mempengaruhi Validitas Penilaian

Peristiwa ini tidak secara langsung mempengaruhi laporan keuangan periode sebelumnya, tetapi dapat mempengaruhi keputusan yang diambil atas dasar laporan tersebut. Contoh peristiwa yang masuk kelompok ini adalah:

- a) Peristiwa yang mempengaruhi secara material struktur keuangan perusahaan atau berhubungan dengan kepemilikan pemegang saham yang akan datang seperti rencana *stock option* baru, negosiasi penggabungan badan usaha dan lain-lain
- b) Peristiwa yang mempengaruhi laba atau distribusi dividen periode berikutnya, seperti penjualan saham/obligasi dalam jumlah besar, pembelian atau penjualan aktiva yang merupakan komponen aktiva terbesar perusahaan.

c. Kejadian Yang Dapat Mempengaruhi Operasi atau Penilaian di Masa Yang Akan Datang

Kejadian-kejadian jenis ketiga memiliki pengaruh yang tidak diketahui atau tidak pasti terhadap pendapatan dan penilaian di masa yang akan datang. Contoh kejadian ini adalah perubahan-perubahan dalam kondisi pasar yang spesifik atau dalam harga-harga yang mempengaruhi perusahaan; kebijakan manajemen; penandatanganan kontrak-kontrak yang besar ; dan kejadian-kejadian eksternal seperti perang, peraturan pemerintah, dan kondisi-kondisi ekonomi. Ada pendapat yang mengatakan bahwa walaupun pengungkapan kejadian-kejadian seperti itu mungkin diharuskan, pengungkapan kondisi atau kejadian tersebut sering menimbulkan keragu-raguan terutama berkaitan dengan alasannya. Di samping itu kesimpulan-kesimpulan yang ditarik, lebih banyak menyesatkan bukannya menjelaskan (*Statement on Auditing Standard No. 1*)

Meskipun ada pihak yang meragukan manfaat pengungkapan kejadian tersebut, rekomendasi tersebut harus diterapkan untuk

pengungkapan dalam laporan yang diaudit. Pengungkapan kejadian-kejadian jenis ketiga atau jenis lainnya, dapat dibuat dalam bentuk surat dari direktur utama atau dalam suatu seksi tersendiri dari laporan tahunan tanpa implikasi perlu mempertimbangkan informasi tersebut sebagai suatu pengecualian (*qualified*). Pandangan yang lebih luas dan yang lebih positif adalah kejadian-kejadian dari semua tiga jenis tersebut, termasuk pengaruhnya terhadap perkiraan manajemen, harus diungkapkan langsung dalam laporan keuangan yang direview oleh auditor.

1. PENGUNGKAPAN MANDATORY (WAJIB) DAN VOLUNTARY (SUKARELA)

Banyak pendapat yang mengatakan bahwa perusahaan akan mengungkapkan semua informasi yang diperlukan dalam rangka berjalannya fungsi pasar modal. Pendukung pendapat ini menyatakan bahwa jika suatu informasi tidak diungkapkan hal ini disebabkan informasi tersebut tidak relevan bagi investor atau informasi ini tersedia ditempat lain. Jadi ada pergeseran argumentasi dari informasi yang diberikan oleh akuntan melalui informasi keuangan ke *supplementary information*.

Beberapa bukti menunjukkan bahwa perusahaan yang makin menggantungkan kepada modal internasional, maka ada kecenderungan perusahaan tersebut mengungkapkan informasi keuangan yang sesuai dengan pasar uang dan modal dimana perusahaan tersebut berharap akan mendapatkan sumber dananya. Study yang dilakukan oleh Barret (1977) yang membandingkan laporan keuangan 15 perusahaan publik besar di Amerika, Inggris, Jepang, Perancis, Jerman, Belanda, dan Swedia menemukan bukti bahwa ada hubungan antara tingkat dan kualitas pengungkapan laporan keuangan dengan tingkat efisiensi pasar modal negara mereka. Fred Choi (1974) juga menemukan bukti bahwa ada hubungan langsung antara perbaikan pengungkapan laporan keuangan dengan masuknya perusahaan dalam pasar modal internasional. Namun demikian tidak jelas apakah peningkatan pengungkapan ini semata-mata sebagai akibat kompetisi untuk mendapatkan dana atau merupakan fungsi dari pencarian dana di pasar seperti di Amerika dan Inggris dimana pengungkapan sangat diatur.

Ada bukti lain yang menyatakan bahwa perusahaan menolak meningkatkan pengungkapan laporan keuangan kecuali ada tekanan

dari profesi akuntansi dan pemerintah. Alasan yang diajukan atas penolakan pengungkapan yang lebih adalah sbb:

- a) Pengungkapan akan memberi manfaat bagi pesaing dan merugikan pemegang saham.
- b) Serikat kerja akan mendapatkan manfaat dari adanya pengungkapan sebagai dasar tawar menawar upah pegawai.
- c) Banyak diyakini bahwa investor tidak dapat memahami kebijakan akuntansi dan prosedur dan pengungkapan penuh hanya akan menyedatkan.
- d) Informasi keuangan dapat diperoleh dari sumber lain dengan biaya yang lebih rendah dibandingkan apabila harus disediakan oleh perusahaan langsung.
- e) Kurangnya pengetahuan akan kebutuhan investor juga menjadi penyebab pembatasan pengungkapan.

Kegagalan untuk pengungkapan yang cukup dapat mengakibatkan kegagalan pasar. Adanya potensi kegagalan pasar inilah yang menjadi pembenaran adanya intervensi pemerintah untuk memaksa perusahaan melakukan pengungkapan yang cukup. Pengungkapan inilah yang disebut dengan pengungkapan wajib (*mandatory*). Di Amerika lembaga yang mewajibkan pengungkapan adalah Security and Exchange Commission (SEC). SEC bertanggungjawab pada masalah tingkat pengungkapan sedangkan format pengungkapan menjadi tugas FASB. Di Indonesia yang menjadi otoritas pengungkapan wajib adalah Bapepam.

2. METODE PENGUNGKAPAN (*DISCLOSURE*)

Pengungkapan melibatkan keseluruhan proses pelaporan. Namun demikian ada beberapa metode yang berbeda-beda dalam mengungkapkan informasi yang dianggap penting. Pemilihan metode yang terbaik dari pengungkapan ini pada setiap kasus tergantung pada sifat informasi bersangkutan dan kepentingan ralatifnya. Metode yang umum digunakan dalam pengungkapan informasi dapat diklasifikasikan sebagai berikut :

- a) Bentuk dan susunan laporan yang formal
- b) Terminologi dan penyajian yang terinci
- c) Informasi Sisipan
- d) Catatan kaki
- e) Ikhtisar tambahan dan skedul-skedul
- f) Komentar dalam Laporan auditor
- g) Pernyataan Direktur Utama atau Ketua Dewan Komisaris.

Referensi

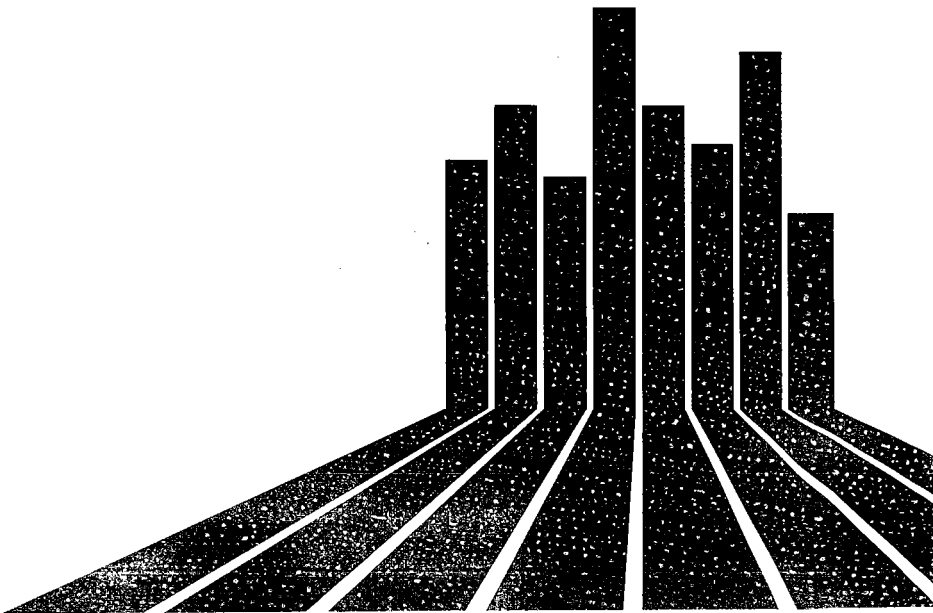
- APB, 1970, *APB Statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises"*, New York: AICPA
- AICPA Professional Standards, 1981, Chicago: Commerce Clearing House, section 2045
- Arpan, J.S., 1981, *International Accounting and Multinational Enterprises* (Boston: Warren, Gorham & Lamont, Inc).
- Barret, M.E., 1977, "The Extent of Disclosure in Annual Reports of Large Companies in Seven Countries," *The International Journal of Accounting*, Spring. p.19
- Belkaoui, A.R., 1993, *Accounting Theory*, 3rd Ed., Orlando: Harcourt Brace Jovanovich.
- Canning, 1929, *The Economics of Accountancy*, Roland Press
- Choi, F.D.S, 1974, "European Disclosure: The Competitive Disclosure Hypothesis," *Journal of International Business Studies*, Fall. pp. 15-23.
- FASB, 1978, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises"*, Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information"*, Stamford, Connecticut
- FASB, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises"*, Stamford, Connecticut
- FASB, 1984, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, "Recognition dan Measurement in Financial Statement of Business Enterprises"*, Stamford, Connecticut

-
- FASB, 1985, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, "Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3" Stamford, Connecticut
- Flamholtz, E.G., 1988, "Developing Human Resources Accounting as a Human Resources Decision Support System," *Accounting Horizons*, September, pp. 1-9
- Godfrey, J., et.al., 1994, *Accounting Theory*, Sydney: John Wiley and Sons
- Gray, W.S., (1974) "The Role of Forecast Information in Investment Decisions," in *Public Reporting of Corporate Financial Forecasts*, edited oleh Perum Prakash dan Alfred Rappaport (Chicago : Commerce Clearing House), hal. 53 - 54.
- Hendriksen, E.S., 1982, *Accounting Theory*, 4th ed. Illinois: Richard D. Irwin.
- Hendriksen, E.S., and M.F, van Breda, 1992, *Accounting Theory*, 5th Ed., Homewood Illinois: Irwin
- Khalek, R.A. dan Keller, T.F, 1979, "Earnings or Cash Flow: An Experiment on Function at Fixation and the Valuation of the Firm", dalam American Accounting Association, *Studies in Accounting Research No. 16* .
- Nickerson, C.A., Larry G. Pointer, dan Robert H. Strawser, (1974) "Published Forecasts : Choice or Obligation ?" *Financial Executive*, Pebruari hal. 70 - 73.



Bab 14

Pengungkapan Sosial Dan
Lingkungan : Perspektif
Teoritis



Bab 14

Pengungkapan sosial Dan Lingkungan : Perspektif Teoritis

Dalam beberapa dekade terakhir telah terjadi semacam evolusi dalam praktik pelaporan keuangan yaitu makin banyaknya informasi yang diungkapkan dalam pelaporan keuangan melalui pengungkapan sukarela. Salah satu aspek yang diungkapkan secara sukarela dalam pelaporan keuangan tersebut adalah informasi tentang aspek sosial dan lingkungan berkaitan dengan kegiatan bisnis yang dijalankan perusahaan. Ada berebagai alasan yang dapat digunakan untuk menjelaskan fenomena ini. Salah salah satunya adalah keinginan perusahaan agar terlihat *legitimate* di mata *stakeholdersnya*. Bab ini mencoba menjelaskan praktik pengungkapan informasi sosial dan lingkungan serta teori yang melandasi praktik tersebut.

1. PERKEMBANGAN SOCIAL AND ENVIRONMENTAL DISCLOSURE

Praktik pengungkapan sukarela berupa pengungkapan sosial dan lingkungan (PSL) makin meningkat selama beberapa tahun terakhir. Berbagai hasil studi telah dilakukan di berbagai negara dan dimuat di berbagai jurnal internasional. Studi tersebut tidak saja dilakukan dengan menggunakan pendekatan positive

tetapi juga interpretive dan critical theory (Deegan 2002). Lebih dari itu, isu berkaitan dengan PSL telah ditulis dalam beberapa buku teori akuntansi di bab tersendiri misalnya Mathew dan Perera (1996) dan Deegan (2000).

A. Lingkup Pengungkapan Sosial dan Lingkungan

Apa yang dinamakan pengungkapan sosial dan lingkungan? Selama ini belum ada definisi tunggal yang dapat digunakan untuk menunjukkan pengungkapan sosial dan lingkungan. Hal ini disebabkan perkembangan praktik PSL masih dalam tahap embrio jika dibandingkan perkembangan praktik pelaporan keuangan (Deegan 2002). Akibatnya sampai sekarang masih terdapat perbedaan pendapat berkaitan dengan isi PSL. Misalnya, masih terdapat perbedaan pandangan tentang tujuan pengungkapan, kualitas dan jenis informasi yang diungkapkan, audiencenya, cara pengungkapan yang terbaik dan sebagainya.

Namun demikian, terminologi pengungkapan sosial dan lingkungan mungkin dapat dikaitkan dengan konsep "*social audit*" yang dikemukakan Elkington (1997). Menurut Elkington (1997) *social audit* adalah proses yang memungkinkan organisasi untuk menilai kinerjanya berdasarkan harapan dan persyaratan yang ditentukan masyarakat. Atas dasar definisi ini pengungkapan sosial dan lingkungan merupakan proses yang digunakan oleh perusahaan untuk mengungkapkan informasi berkaitan dengan kegiatan perusahaan dan pengaruhnya terhadap kondisi sosial masyarakat dan lingkungan. Sampai saat ini tidak ada konsensus berkaitan dengan informasi apa saja yang dimasukkan dalam PSL. Konsekuensinya, untuk menentukan apa yang seharusnya diungkapkan, penyusun laporan keuangan biasanya dihadapkan pada masalah bagaimana mengukur dan mengklasifikasikan informasi dalam PSL. Misalnya, *comprehensive study* yang dilakukan oleh AICPA pada tahun 1977 menyimpulkan beberapa temuan berkaitan pengukuran sosial sebagai berikut:

1. Meskipun ada *gap* yang luas, perusahaan memiliki sejumlah informasi tentang kegiatan perusahaan dan jenis konsekuensi sosialnya; yang kebanyakan dinamakan "*social condition*" yang dapat mempengaruhi kehidupan individu.
2. Di berbagai area, informasi yang tersedia tidak lengkap dan sering tidak akurat; biasanya tidak mengukur atau tidak mampu mengukur dengan baik dampak sosial yang ditimbulkan

-
3. Informasi makin lengkap dan akurat ketika informasi tersebut diminta oleh hukum, peraturan atau perjanjian kontraktual
 4. Informasi kebanyakan berkaitan dengan karyawan. Informasi tambahan yang bermanfaat lainnya dapat berupa karakteristik produk, dampak lingkungan, dan bidang lain yang dipandang penting terutama karena adanya peraturan pemerintah
 5. Sebagian perusahaan telah menggunakan informasi sosial dalam menentukan kebijakan, praktik, melakukan tindakan dan memonitor hasilnya. Meskipun demikian, seberapa jauh hal ini dilakukan bervariasi dengan persyaratan hukum dan dengan gaya serta tujuan manajemen.
 6. Meningkatnya jumlah perusahaan yang menyajikan laporan berkaitan dengan aspek sosial cenderung untuk menarik perhatian publik; laporan ini mungkin salah karena adanya usaha yang hanya menekankan pada fakta yang menguntungkan, atau menggunakan bahasa berlebihan. Akan tetapi beberapa usaha yang sungguh-sungguh dan bermanfaat memang telah dilakukan. Meskipun tidak ada prinsip umum dalam penyajiannya, ada beberapa metode disclosure yang masuk akal.
 7. Perusahaan tidak meminta atau menerima laporan audit pihak ketiga atas informasi yang disajikan, meskipun beberapa pendekatan ditemukan dalam laporan tertentu. Misalnya pernyataan tentang dampak lingkungan, terutama ketika ahli independen digunakan.

Tidak berapa lama setelah itu, Ernst and Ernst (1978) melakukan survey dan menemukan bahwa pengungkapan dikatakan berkaitan dengan isu sosial (dan lingkungan) jika pengungkapan tersebut berisi informasi yang dapat dikategorikan kedalam kelompok berikut ini (p. 22-28):

- a) Lingkungan
- b) Energi
- c) Praktik bisnis yang wajar (*fair*)
- d) Sumber daya manusia
- e) Keterlibatan masyarakat
- f) Produk yang dihasilkan
- g) Pengungkapan lainnya

Sementara itu Ullmann (1985) yang melakukan penelitian di Jerman mengatakan bahwa dari perspektif serikat pekerja, pengungkapan sosial dan lingkungan antara lain mencakup item berikut ini:

- a) Kondisi pekerjaan
- b) Penghasilan karyawan
- c) Jam kerja
- d) Pengaruh teknologi
- e) Kualifikasi dan pelatihan
- f) Subsidi yang diterima dari perusahaan
- g) Polusi lingkungan
- h) Kontribusi perusahaan pada tujuan sosial seperti pembangunan daerah, pengangguran, dan lain-lain.

Serupa dengan kedua pendapat di atas Wiseman (1982) berpendapat bahwa pengungkapan sosial dan lingkungan biasanya berisi informasi tentang:

- a) Diskusi tentang regulasi dan persyaratan tentang dampak lingkungan
- b) Kebijakan lingkungan atau kepedulian perusahaan tentang lingkungan
- c) Konservasi sumber alam
- d) Penghargaan atas kepedulian terhadap lingkungan
- e) Usaha melakukan daur ulang
- f) Pengeluaran yang dilakukan perusahaan berkaitan dengan penanganan lingkungan
- g) Aspek hukum (litigasi) atas kasus berkaitan dengan dampak lingkungan yang disebabkan perusahaan.

Atas dasar berbagai hal tersebut, Tinker et al (1991) mengatakan bahwa PSL pada dasarnya merupakan refleksi atas munculnya konflik sosial kapitalis dengan kelompok lain (seperti pekerja, kelompok pecinta lingkungan, konsumen, dan lainnya). Tinker dan Niemark (1984, p.84) yakin bahwa:

...publik, secara umum, menjadi makin sadar atas konsekuensi negatif dari pertumbuhan perusahaan... Publik menekan bisnis dan pemerintah untuk mengeluarkan dana guna memperbaiki atau mencegah lingkungan fisik, untuk menjamin kesehatan dan keselamatan konsumen, pekerja, dan mereka yang tinggal di lingkungan dimana produk dibuat dan limbah dibuang, dan untuk bertanggung jawab terhadap konsekuensi timbul dari adanya penutupan pabrik dan pengangguran karena teknologi.

Atas dasar konflik yang muncul, praktik PSL pada dasarnya dapat dilihat sebagai usaha perusahaan untuk mengirimkan pesan kepada stakeholder tentang tindakan-tindakan yang dilakukan perusahaan untuk kepentingan sosial dan lingkungan. Ada beberapa manfaat yang diperoleh dari praktik PSL ini seperti menselaraskan nilai-nilai perusahaan dengan nilai-nilai sosial, menghindari tekanan dari kelompok tertentu, meningkatkan image dan reputasi perusahaan, menunjukkan prinsip-prinsip manajerial dan menunjukkan tanggung jawab sosial perusahaan (O'Donovan 2002).

Praktik PSL memainkan peranan penting bagi perusahaan karena perusahaan hidup di lingkungan masyarakat dan kemungkinan aktivitasnya memiliki dampak sosial dan lingkungan. Preston dan Post (1975, p. 2) mengatakan bahwa "karena unit bisnis merupakan elemen yang penting dan besar dalam masyarakat, unit tersebut diharapkan terus berinisiatif dan berpartisipasi dan responsif dalam proses pengambilan keputusan sosial "

Oleh karena kegiatan perusahaan dapat menimbulkan dampak sosial dan lingkungan, praktik PSL merupakan alat manajerial yang digunakan perusahaan untuk menghindari konflik sosial dan lingkungan. Selain itu, praktik PSL dapat dipandang sebagai wujud akuntabilitas perusahaan kepada publik untuk menjelaskan berbagai dampak sosial dan lingkungan yang ditimbulkan oleh perusahaan baik pengaruh yang baik maupun dampak yang buruk. Chariri (2006) dalam penelitiannya berhasil menunjukkan bahwa suatu perusahaan asuransi – meskipun tidak banyak menimbulkan kerusakan sosial dan lingkungan – mengungkapkan informasi sosial tentang pelatihan, sumbangan sosial, keterlibatan dalam aktivitas sosial dalam pelaporan keuangan karena perusahaan tersebut tidak mau terlibat konflik sosial dengan masyarakat dan berusaha hidup rukun dengan masyarakat sehingga memperoleh legitimacy atas aktivitasnya. Dalam konteks ini Parker (1986, p. 76) menyimpulkan bahwa:

...social disclosure dapat berfungsi sebagai respon dini perusahaan terhadap tekanan peraturan... dan sebagai counter terhadap intervensi pemerintah atau tekanan dari kelompok eksternal. Oleh karena itu, dari pandangan ini, social disclosure mungkin digunakan untuk mengantisipasi atau menghindari tekanan sosial. Pada saat yang sama, pengungkapan tersebut digunakan untuk meningkatkan reputasi perusahaan di mata publik.

Sementara itu Heard dan Bolce (1981, p.248) mengatakan bahwa

Kelompok aktivis merupakan instrumen yang menarik perhatian berkaitan isu-isu seperti kualitas dan keamanan produk, perlindungan lingkungan...(dan)...memiliki pengaruh besar terhadap perkembangan pengukuran sosial dan pelaporan sosial.

Pernyataan di atas menunjukkan bahwa ada beberapa alasan yang mendorong perusahaan melakukan praktik PSL. Berikut ini akan dibahas beberapa alasan yang mendorong praktik PSL.

B. Alasan Pengungkapan Sosial dan Lingkungan

Ada berbagai motivasi yang mendorong manajer secara sukarela mengungkapkan informasi sosial dan lingkungan. Menurut Deegan (2002), alasan tersebut antara lain:

- a. Keinginan untuk mematuhi persyaratan yang ada dalam undang-undang. Ini sebenarnya bukanlah alasan utama yang ditemukan di berbagai negara karena ternyata tidak banyak aturan yang meminta perusahaan mengungkapkan informasi sosial dan lingkungan (Deegan 2000)
- b. Pertimbangan rasionalitas ekonomi (economic rationality). Atas dasar alasan ini, praktik PSL memberikan keuntungan bisnis karena perusahaan melakukan "hal yang benar" dan alasan ini mungkin dipandang sebagai motivasi utama (Friedmann 1962)
- c. Keyakinan dalam proses akuntabilitas untuk melaporkan. Artinya, manajer berkeyakinan bahwa orang memiliki hak yang tidak dapat dihindari untuk memperoleh informasi yang memuaskan (Hasan 1998; Donaldson dan Preston 1995; Freeman dan Reed 1983) tidak peduli dengan cost yang diperlukan untuk menyajikan informasi tersebut. Namun demikian, kelihatannya pandangan ini bukanlah pandangan dalam kebanyakan organisasi bisnis yang beroperasi di lingkungan kapitalis.
- d. Keinginan untuk mematuhi persyaratan peminjaman. Lembaga pemberi pinjaman—sebagai bagian dari kebijakan manajemen risiko mereka—cenderung menghendaki peminjam untuk secara periodik memberikan berbagai item informasi tentang kinerja dan kebijakan sosial dan lingkungannya.

-
- e. Untuk mematuhi harapan masyarakat, barangkali refleksi atas pandangan bahwa kepatuhan terhadap "ijin yang diberikan masyarakat untuk beroperasi" (atau "kontrak sosial") tergantung pada penyediaan informasi berkaitan dengan kinerja sosial dan lingkungan (Deegan 2002).
 - f. Sebagai konsekuensi dari ancaman terhadap legitimasi perusahaan. Misalnya, pelaporan mungkin dipandang sebagai respon atas pemberitaan media yang bersifat negatif, kejadian sosial atau dampak lingkungan tertentu, atau barangkali sebagai aib dari rating yang jelek yang diberikan oleh lembaga pemberi peringkat perusahaan (Deegan et al, 2000; 2002; Patten 1992)
 - g. Untuk manage kelompok stakeholder tertentu yang powerful (Ullman 1985; Roberts 1992; Evan dan Freeman 1988; Neu et al 1998)
 - h. Untuk menarik dana investasi. Di lingkungan internasional, "ethical investment funds" merupakan bagian dari pasar modal yang semakin meningkat perannya, misalnya the Dow Jones Sustainability Group Index". Pihak yang bertanggung jawab dalam meranking organisasi tertentu untuk tujuan analisis portfolio menggunakan informasi dari sejumlah sumber termasuk informasi yang dikeluarkan oleh organisasi tersebut.
 - i. Untuk mematuhi persyaratan industri, atau code of conduct tertentu. Misalnya, di Australia- Industri pertambangan memiliki Code for Environmental Management. Jadi ada tekanan tertentu untuk mematuhi aturan tersebut. Aturan tersebut dapat mempengaruhi persyaratan pelaporan (Deegan dan Blomquist 2001)
 - j. Untuk memenangkan penghargaan pelaporan tertentu. Ada berbagai penghargaan yang diberikan oleh beberapa negara kepada perusahaan yang melaporkan kegiatannya termasuk kegiatan berkaitan dengan aspek sosial dan dampak lingkungan. Contohnya penghargaan yang diberikan oleh the Association of Chartered Certified Accountants. Banyak organisasi yang berusaha memenangkan penghargaan tersebut dengan harapan memperbaiki image positif perusahaan. Memenangkan penghargaan memiliki implikasi positif terhadap reputasi perusahaan di mata stakeholdernya (Deegan dan Carol 1993)

2. TEORI YANG MELANDASI

Berbagai perspektif teori telah digunakan untuk menjelaskan praktik PSL. Pengelompokan teori yang bermanfaat untuk dibicarakan adalah pengelompokan yang dibuat oleh Gray, Kouhy dan Lavers (1995b). Mereka mengklasifikasikan persepektif teoritis kedalam *decision-usefulness theory*, *economic-based theory (positive accounting theory)* dan *political economy theory*.

A. Decision-Usefulness

Pendekatan ini berusaha menjelaskan praktik PSL dari sudut manfaat yang diperoleh dari pengungkapan informasi sosial dan lingkungan. *Decision-usefulness* memiliki dua aliran utama (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). *Aliran pertama* didasarkan pada studi yang berusaha menjelaskan praktik PSL dengan cara meminta responden untuk *meranking/mengurutkan* item atau informasi dalam PSL dari yang paling penting atau paling bermanfaat. Misalnya, studi yang meminta investor untuk *meranking* tipe informasi yang mereka inginkan untuk dimasukkan dalam laporan keuangan tahunan (Epstein dan Freedman 1994).

Aliran kedua didasarkan pada studi yang berusaha untuk menentukan apakah informasi pertanggungjawaban sosial memiliki nilai informasi bagi pasar modal atau pelaku pasar (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Salah satu studi yang dilakukan oleh Shane dan Spicer (1983) menunjukkan bahwa perubahan terhadap *return* pasar terjadi setelah tingkat kinerja berbasis lingkungan (*environmental performance rating*) perusahaan diumumkan kepada publik.

B. Economic-Based Theory (Positive Accounting Theory)

Teori ini didasarkan pada pendekatan riset positif—yaitu pendekatan yang menganalisis “apa yang terjadi atau *what is*” sebagai lawan pendekatan normatif yang menganalisis “apa yang seharusnya atau *what should be*” (Deegan 2000). Positive accounting theory (PAT) menganut paham yang mengutamakan maksimisasi kemakmuran (*wealth-maximisation*) dan kepentingan pribadi individu (*individual self-interest*). Dua faktor ini merupakan konsep yang melandasi teori ekonomi (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Atas dasar pandangan ini pertanggungjawaban utama perusahaan adalah “menggunakan sumber ekonomi yang dimilikinya dan menjalankan kegiatan usahanya dengan tujuan meningkatkan laba” (Friedman 1962, p. 133).

Jika dikaitkan dengan praktik PSL, hipotesis cost politik (*political cost hypotheses*)—dalam PAT—sering digunakan sebagai media untuk membenarkan praktik PSL tersebut. Atas dasar hipotesis ini, pengungkapan sukarela yang terdapat dalam pelaporan keuangan tahunan merupakan usaha yang dilakukan untuk mengurangi cost politik yang harus ditanggung perusahaan dalam menjelaskan aktivitasnya. Nezz dan Mirza (1991) dan McComiskey (1995) berpendapat bahwa jika perusahaan secara sukarela mengungkapkan informasi lingkungan yang bernuansa positif, maka tindakan ini dapat mengurangi risiko berkurangnya kemakmuran yang mungkin dihadapi perusahaan di masa mendatang. Berkurangnya kemakmuran tersebut dapat terjadi karena tekanan pihak internal atau eksternal yang berusaha melobi untuk menuntut kenaikan gaji, peningkatan pajak, atau peningkatan biaya sewa.

Pemakaian *economic-based theory* untuk menjelaskan praktik PSL banyak mendapat kritikan (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Hal ini disebabkan fokus teori tersebut yang mengutamakan kepentingan pribadi (*self-interest*) dan maksimisasi kemakmuran pribadi (*wealth-maximisation*) dianggap tidak tepat dan bertentangan dengan logika sosial yang dikembangkan dalam praktik PSL. Faktor politik dan sosial merupakan faktor yang jelas berpengaruh pada keberadaan perusahaan di masyarakat. Perusahaan beroperasi di lingkungan yang terdiri dari berbagai konstituen yang sering memiliki tujuan dan kepentingan yang berbeda (Oliver 1991). Selain itu, tanggung jawab utama perusahaan tidak lagi sekedar kemampuan menghasilkan laba (Epstein dan Freedman 1994; Patten 1992; 1991). Masyarakat mengharapkan perusahaan untuk beroperasi dengan benar dan memperhatikan aspek sosial dan lingkungan (Iothian 1994; Tinker dan Neimark 1984). Dengan demikian, penerapan berbagai teori ekonomi, termasuk PAT untuk menjelaskan perilaku dan pengungkapan sosial dan lingkungan dipandang sebagai usaha yang secara empiris tidak dapat diterima—tidak nalar (*implausible*) dan sangat tidak menyenangkan—*offensive* (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b).

C. Political Economy Theory

Manfaat *political economy theory* (PET) terletak pada sudut pandang yang digunakan yaitu tidak terfokus pada *economic self-interest* dan *wealth-maximisation* yang dilakukan individu atau organisasi. Sebaliknya, PET justru mempertimbangkan “kerangka politik, sosial dan institusional di mana kegiatan ekonomi tersebut dijalankan”

(Gray, Kouhy dan Lavers 1995b, p. 52). Beberapa studi menunjukkan bahwa luas PSL dalam laporan tahunan (annual reports) perusahaan meningkat seiring dengan periode dimana isu sosial dan lingkungan dipandang penting baik secara aspek politis maupun aspek sosial (Hogner 1982; Guthrie dan Parker 1989). Konsekuensi, PET kelihatan lebih relevan dalam menjelaskan mengapa perusahaan cenderung merespon setiap tekanan dari pemerintah dan publik agar mengungkapkan informasi tentang dampak sosial dari praktik bisnis perusahaan (Guthrie dan Parker 1990).

PET tidak hanya bermanfaat dalam menilai pengungkapan yang dilakukan perusahaan sebagai reaksi atas permintaan stakeholder, tetapi juga bermanfaat dalam menjelaskan mengapa laporan akuntansi dipandang sebagai dokumen sosial, politik dan ekonomi (Guthrie dan Parker 1990). PET juga mengakui pemakaian PLS dalam *annual report* sebagai alat strategis dalam mencapai tujuan perusahaan dan dalam memanipulasi (mempengaruhi) sikap stakeholders (Guthrie dan Parker 1990).

Gray, Owen dan Adams (1996) mengklasifikasikan PET kedalam dua kelompok yaitu aliran klasik dan aliran borjuis (*classical and bourgeois streams*). PET klasik dapat dikaitkan dengan ide-ide yang dikembangkan Karl Marx yaitu dinamika sosial yang muncul karena adanya perbedaan kepentingan, perbedaan kelas (kelompok) dan konflik dalam masyarakat. Deegan (2000, p. 252) memandang PET klasik sebagai aliran yang cenderung:

Meyakini laporan akuntansi dan pengungkapan sebagai alat untuk mempertahankan posisi yang menguntungkan bagi pihak yang mengendalikan sumber ekonomi langka (*capital*), dan sebagai alat untuk menekan pihak yang tidak memiliki sumber ekonomi tersebut. Jadi fokusnya pada konflik struktural yang ada dalam masyarakat.

Sementara itu, Tinker dan Neimark (1987) menggunakan PET klasik dalam menguji pemakaian laporan tahunan di masyarakat kapitalis. Mereka berpendapat bahwa (p. 72) laporan perusahaan bukanlah "passive describers" atas realita yang obyektif, namun memainkan peranan penting dalam membentuk image (*world-view*) atau ideologi sosial atas bentuk dan isi dari laporan tersebut. Artinya, bentuk dan legitimasi atas laporan tahunan tersebut merupakan senjata ideologis yang dapat digunakan untuk mempengaruhi distribusi laba (*income*) dan kemakmuran (*wealth*). Hal ini dilakukan dengan maksud

untuk memastikan kepada stakeholder bahwa perusahaan mampu berkembang dan menghasilkan laba.

Sebaliknya, aliran PET *bourgeois* umumnya mengabaikan kepentingan kelas (kelompok mesyarakat), ketidakadilan struktural, konflik dan peran negara serta memandang dunia sebagai realitas yang betul-betul pluralistik (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b). Pandangan pluralis yang diadopsi oleh PET borjuis mengabaikan keberadaan pihak (kelompok) tertentu yang powerful dalam masyarakat tetapi cenderung melihat arti penting interaksi antar group dalam masyarakat secara keseluruhan (Gray, Owen dan Adams 1996). Penerapan stakeholder theory dan legitimacy theory dalam menjelaskan PSL digambarkan sebagai pendekatan yang berbasis pada aliran PET borjuis (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b; Deegan 2000).

D. Stakeholder Theory

Stakeholder theory mengatakan bahwa perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingannya sendiri namun harus memberikan manfaat bagi *stakeholdernya* (pemegang saham, kreditor, konsumen, supplier, pemerintah, masyarakat, analis dan pihak lain). Dengan demikian, keberadaan suatu perusahaan sangat dipengaruhi oleh dukungan yang diberikan oleh stakeholder kepada perusahaan tersebut. Gray, Kouhy dan Adams (1994, p. 53) mengatakan bahwa

kelangsungan hidup perusahaan tergantung pada dukungan stakeholder dan dukungan tersebut harus dicari sehingga aktivitas perusahaan adalah untuk mencari dukungan tersebut. Makin *powerful stakeholder*, makin besar usaha perusahaan untuk beradaptasi. Pengungkapan sosial dianggap sebagai bagian dari dialog antara perusahaan dengan stakeholdernya

Definisi stakeholder telah berubah secara substansial selama empat dekade terakhir. Pada awalnya, pemegang saham dipandang sebagai satu-satunya stakeholder perusahaan. Pandangan ini didasarkan pada argumen yang disampaikan Friedman (1962) yang mengatakan bahwa tujuan utama perusahaan adalah untuk memaksimumkan kemakmuran pemilikinya. Namun demikian, Freeman (1983) tidak setuju dengan pandangan ini dan memperluas definisi *stakeholder* dengan memasukkan konstituen yang lebih banyak, termasuk kelompok yang dianggap tidak menguntungkan (*adversarial*

group)—seperti pihak yang memiliki kepentingan tertentu dan regulator (Roberts 1992).

Stakeholder pada dasarnya dapat mengendalikan atau memiliki kemampuan untuk mempengaruhi pemakaian sumber-sumber ekonomi yang digunakan perusahaan. Oleh karena itu *power stakeholder* ditentukan oleh besar kecilnya *power* yang mereka miliki atas sumber tersebut. *Power* tersebut dapat berupa kemampuan untuk membatasi pemakaian sumber ekonomi yang terbatas (modal dan tenaga kerja), akses terhadap media yang berpengaruh, kemampuan untuk mengatur perusahaan, atau kemampuan untuk mempengaruhi konsumsi atas barang dan jasa yang dihasilkan perusahaan (Deegan 2000). Oleh karena itu, “ketika stakeholder mengendalikan sumber ekonomi yang penting bagi perusahaan, maka perusahaan akan bereaksi dengan cara-cara yang memuaskan keinginan stakeholder” (Ullman 1985, p. 552). Lebih lanjut Ullman (1985) mengatakan bahwa organisasi akan memilih stakeholder yang dipandang penting, dan mengambil tindakan yang dapat menghasilkan hubungan harmonis antara perusahaan dengan stakeholdernya.

Atas dasar argumen di atas, *stakeholder theory* umumnya berkaitan dengan cara-cara yang digunakan perusahaan untuk *manage* stakeholdernya (Gray *et al* 1997). Ullman (1985) berpendapat bahwa *power stakeholder* berhubungan dengan “postur strategis (strategic posture) yang diadopsi oleh perusahaan. Menurutnya, strategic posture menggambarkan model reaksi yang ditunjukkan oleh pengambil keputusan kunci perusahaan terhadap tuntutan sosial. Oleh karena itu *stakeholder theory* pada dasarnya melihat dunia luar dari perspektif manajemen (Gray, Kouhy dan Lavers 1995b).

Cara-cara yang dilakukan perusahaan untuk *manage* stakeholdernya tergantung pada strategi yang diadopsi perusahaan (Ullman 1985). Organisasi mungkin mengadopsi strategis yang aktif atau pasif. Perusahaan yang mengadopsi strategis aktif akan berusaha mempengaruhi hubungan organisasinya dengan stakeholder yang dipandang berpengaruh/ penting (Ullman 1985). Hal ini menunjukkan bahwa *active posture* tidak hanya mengidentifikasi stakeholder tetapi juga menentukan stakeholder mana yang memiliki kemampuan terbesar dalam mempengaruhi alokasi sumber ekonomi ke perusahaan. Sebaliknya, perusahaan dengan *passive posture* cenderung tidak terus menerus memonitor aktivitas stakeholder dan secara sengaja tidak mencari strategi optimal untuk menarik perhatian stakeholder. Kurangnya perhatian terhadap stakeholder (dalam

pendekatan *passive posture*) akan mengakibatkan rendahnya tingkat pengungkapan informasi sosial dan rendahnya kinerja sosial perusahaan (Ullman 1985).

Meskipun *stakeholder theory* mampu memperluas perspektif pengelolaan perusahaan dan mengenalkan hubungan antara *power* perusahaan dan *power stakeholder*, teori ini memiliki kelemahan. Gray et al (1997) mengatakan bahwa kelemahan *stakeholder theory* terletak pada fokus teori tersebut yang hanya tertuju pada cara-cara yang digunakan perusahaan untuk memmanage *stakeholder*nya. Perusahaan diarahkan untuk mengidentifikasi *stakeholder* yang dianggap penting dan berpengaruh dan perhatian perusahaan akan diarahkan pada *stakeholder* yang dianggap bermanfaat bagi perusahaan. Gray et al (1997) berpendapat bahwa *stakeholder theory* pada dasarnya merupakan pendekatan berbasis tekanan pasar (*market forces approach*)—dimana penyediaan atau penarikan atas sumber ekonomi akan menentukan tipe PSL pada titik waktu tertentu. Mereka yakin bahwa *stakeholder theory* mengabaikan pengaruh masyarakat luas (*society as a whole*) terhadap penyediaan informasi dalam pelaporan keuangan—termasuk keberadaan hukum dan regulasi yang menghendaki adanya pengungkapan informasi tertentu.

E. Legitimacy Theory

Beberapa studi tentang PSL telah menggunakan teori legitimasi sebagai basis menjelaskan praktik PSL (Wilmshurts dan Frost 2000; Patten 1992; Guthrie dan Parker 1989; Tinker dan Neimark 1987; Hogner 1982). Dowling dan Pfeffer (1975) menjelaskan bahwa teori legitimasi sangat bermanfaat dalam menganalisis perilaku organisasi. Mereka mengatakan (p. 131) :

Karena legitimasi adalah hal yang penting bagi organisasi, batasan-batasan yang ditekankan oleh norma-norma dan nilai-nilai sosial, dan reaksi terhadap batasan tersebut mendorong pentingnya analisis perilaku organisasi dengan memperhatikan lingkungan.

Gray, Kouhy dan Lavers (1994) berpendapat bahwa teori legitimasi dan teori *stakeholder* merupakan perspektif teori yang berada dalam kerangka teori ekonomi politik. Karena pengaruh masyarakat luas dapat menentukan alokasi sumber keuangan dan sumber ekonomi lainnya, perusahaan cenderung menggunakan kinerja berbasis lingkungan dan pengungkapan informasi lingkungan untuk membenarkan atau melegitimasi aktivitas perusahaan di mata

masyarakat. Tidak seperti teori stakeholder – yang menyatakan bahwa perusahaan dan manajemennya bertindak dan membuat laporan sesuai dengan keinginan dan power dari kelompok stakeholder yang berbeda (Ullman 1982) – teori legitimasi memfokuskan pada interaksi antara perusahaan dengan masyarakat. Dowling dan Pfeffer (1975, p. 122) memberikan alasan yang logis tentang legitimasi organisasi dan mengatakan sebagai berikut:

Organisasi berusaha menciptakan keselarasan antara nilai-nilai sosial yang melekat pada kegiataannya dengan norma-norma perilaku yang ada dalam sistem sosial masyarakat dimana organisasi adalah bagian dari sistem tersebut. Selama kedua sistem nilai tersebut selaras, kita dapat melihat hal tersebut sebagai legitimasi perusahaan. Ketika ketidakselarasan aktual atau potensial terjadi diantara kedua sistem nilai tersebut, maka akan ada ancaman terhadap legitimasi perusahaan.

Yang melandasi teori legitimasi adalah “kontrak sosial” yang terjadi antara perusahaan dengan masyarakat dimana perusahaan beroperasi dan menggunakan sumber ekonomi. Shocker dan Sethi (1974, p. 67) memberikan penjelasan tentang konsep kontrak sosial sebagai berikut:

Semua institusi sosial tidak terkecuali perusahaan beroperasi di masyarakat melalui kontrak sosial – baik eksplisit maupun implisit – dimana kelangsungan hidup dan pertumbuhannya didasarkan pada:

- 1) hasil akhir [output] yang secara sosial dapat diberikan kepada masyarakat luas.
- 2) Distribusi manfaat ekonomi, sosial atau politik kepada kelompok sesuai dengan power yang dimiliki.

Di dalam masyarakat yang dinamis, tidak ada sumber *power* institusional dan kebutuhan terhadap pelayanan yang bersifat permanen. Oleh karena itu suatu institusi harus lolos uji legitimasi dan relevansi dengan cara menunjukkan bahwa masyarakat memang memerlukan jasa perusahaan dan kelompok tertentu yang memperoleh manfaat dari penghargaan (reward) yang diterimanya betul-betul mendapat persetujuan masyarakat.

Dowling dan Pfeffer (1975, p. 124) mengatakan bahwa legitimasi tidak dapat didefinisikan hanya dengan mengatakan “apa yang legal atau ilegal”. Harapan masyarakat terhadap perilaku perusahaan dapat bersifat “implisit” dan eksplisit (Deegan 2000, p.254). Menurut Deegan (2000) bentuk eksplisit dari kontrak sosial adalah persyaratan legal,

sementara bentuk implisitnya adalah “harapan masyarakat yang tidak tercantum dalam peraturan legal (*uncodified community expectation*). Ada tiga alasan yang menyebabkan terjadinya korelasi yang tidak sempurna antara hukum dan norma/nilai sosial (Dowling dan Pfeffer 1975). *Pertama*, meskipun hukum sering dianggap sebagai refleksi dari norma dan nilai sosial, sistem hukum formal mungkin terlalu lambat dalam mengadaptasi perubahan norma dan nilai sosial di masyarakat. *Kedua*, sistem legal didasarkan pada konsistensi sedangkan norma mungkin kontradiktif (*contradictory*). *Ketiga*, masyarakat mungkin mentolerir perilaku tertentu tapi tidak menginginkan perilaku tersebut tercantum dalam aturan hukum.

Legitimasi organisasi dapat dilihat sebagai sesuatu yang diberikan masyarakat kepada perusahaan dan sesuatu yang diinginkan atau dicari perusahaan dari masyarakat. Dengan demikian, legitimasi dapat dikatakan sebagai manfaat atau sumber potensial bagi perusahaan untuk bertahan hidup (Ashforth dan Gibbs 1990; Dowling dan Pfeffer 1975; O’Donovan 2002). Ketika ada perbedaan antara nilai-nilai yang dianut perusahaan dengan nilai-nilai masyarakat, legitimasi perusahaan akan berada pada posisi terancam (Lindblom 1994; Dowling dan Pfeffer 1975). Perbedaan antara nilai-nilai perusahaan dengan nilai-nilai sosial masyarakat sering dinamakan “*legitimacy gap*” dan dapat mempengaruhi kemampuan perusahaan untuk melanjutkan kegiatan usahanya (Dowling dan Pfeffer 1975). *Legitimacy gap* dapat terjadi karena karena tiga alasan (Warticl dan Mahon 1994):

- a. Ada perubahan dalam kinerja perusahaan tetapi harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan tidak berubah
- b. Kinerja perusahaan tidak berubah tetapi harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan telah berubah
- c. Kinerja perusahaan dan harapan masyarakat terhadap kinerja perusahaan berubah ke arah yang berbeda, atau ke arah yang sama tetapi waktunya berbeda

Namun demikian harus diingat bahwa keberadaan dan besarnya *legitimacy gap* bukanlah hal yang mudah untuk ditentukan. Yang penting adalah bagaimana perusahaan berusaha memonitor nilai-nilai perusahaan dan nilai-nilai sosial masyarakat dan mengidentifikasi kemungkinan munculnya *gap* tersebut. O’Donovan (2001) menyarankan bahwa ketika terdapat perbedaan antara kedua nilai tersebut, perusahaan perlu mengevaluasi nilainya sosialnya dan menyesuaikannya dengan nilai-nilai yang ada di masyarakat. Perusahaan juga dapat mengubah nilai-nilai sosial yang ada atau

persepsi terhadap perusahaan sebagai taktik legitimasi. Jadi, untuk mengurangi *legimacy gap*, perusahaan harus mengidentifikasi aktivitas yang berada dalam kendalinya dan mengidentifikasi publik yang memiliki power sehingga mampu memberikan *legitimacy* kepada perusahaan (Neu et al. 1998)

REFERENSI

- American Institute of Certified Public Accountants, *The Measurement of Corporate Social Performance*, New York: AICPA.
- Deegan, C., 2002, "Introduction: The Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosure - a Theoretical Foundation", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 282-311
- Ernst and Ernst, 1977, *Social Responsibility Disclosure: 1977 Survey*, Cleve;and: Ernst & Ernst.
- Friedman, M., 1962, *Capitalism and Freedom*, Chicago: University of Chicago Press.
- Heard, J.E., dan Bolce, 1981, "The Political Significance of Corporate Social Reporting in the United States of America", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 6, No. 3, pp.247-254.
- O'Donovan, 2002, "Environmental Disclosure in the Annual Reports: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 344-371
- Parker, L., 1986, "Polemical Themes in Social Accounting: A Scenario for Standard Setting", In Neimark, M., Merino, B., and Tinker, T., (Eds), *Advances in Public Interest Accounting*, Vol 1, Greenwich: JAI Press Inc. pp.67-93.
- Preston, L. E., and Post, J. E., 1975, *Private Management and Public Policy*, Englewood Cliffs: Prentice Hall, Inc
- Shocker, A.D. and Sethi, S. P., 1974, "An Approach to Incorporating Social Preferences in Developing Corporate Action Strategies". In Sethie, S. P. (ed.), *the Unstable Ground: Corporate Social Policy in a Dynamic Society*, Los Angeles: Melville Publishing Company, pp.67-80
- Tinker, A.M., Lehman, C., Neimark, M., 1991, "Falling Down the Hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, V o. 4, No. 2, pp28-54

Ullmann, A.A., 1985, "Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationships among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of U.S. Firms", *Academy of Management Review*, Vo. 10, No. 3, pp.540-557

Ullmann, A.A., 1979, "Corporate Social Reporting: Political Interest and Conflicts in Germany", *Accounting, Organization and Society*, Vo. 4. No. 1/2, pp.123-133.

Wiseman, J., 1982, "An Evaluation of Environmental Disclosure Made in Corporate Annual Reports", *Accounting, Organization and Society*, pp. 53-63