GRAHA ILMU

Teori Akuntansi & Riset Multiparadigma

Arfan Ikhsan
Herkulanus Bambang Suprasto

TEORI AKUNTANSI & RISET MULTIPARADIGMA

Oleh : Arfan Ikhsan
Herkulanus Bambang Suprasto

Edisi Pertama
Cetakan Pertama, 2008

Hak Cipta © 2008 pada penulis,
Hak Cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak atau memindahkan sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, secara elektronis maupun mekanis, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan teknik perekaman lainnya, tanpa izin tertulis dari penerbit.

GRAHA ILMU
Candi Gebang Permai Blok R/6
Yogyakarta 55511
Telp. : 0274-882262; 0274-4462135
Fax. : 0274-4462136
E-mail : info@grahailmu.co.id

Ikhsan, Arfan & Suprasto, Herkulanus Bambang

TEORI AKUNTANSI & RISET MULTIPARADIGMA/Arfan Ikhsan & Herkulanus Bambang Suprasto
-Edisi Pertama - Yogyakarta; Graha Ilmu, 2008
xviii + 366 hlm, 1 Jil. : 26 cm.

ISBN: 978-979-756-384-4

1. Akuntansi I. Judul

TENTANG PENULIS

Arfan Ikhsan Lahir di Panyabungan Kabupaten Mandailing Natal (MADINA) Sumatera Utara tanggal 28 Januari 1979. Adalah dosen tetap dan peneliti pada Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Negeri Medan (UNIMED). Gelar Sarjana Ekonomi diperoleh dari Jurusan Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara pada tahun 2001, dan memperoleh gelar Magister Sains (M.Si) bidang Akuntansi dari Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang tahun 2003. Saat ini beliau sedang menempuh pendidikan Doktor (S3) Sains Akuntansi di Universitas Brawijaya Malang. Bidang yang biasa digeluti antara lain Metodologi Penelitian, Teori Akuntansi, Akuntansi Keperilakuan, Sistem Informasi Akuntansi dan Sistem Pengendalian Manajemen. Aktifitas lain beliau hingga saat ini aktif menulis karya-karya ilmiah baik di media-media ilmiah maupun media umum.

Herkulanus Bambang Suprasto Adalah dosen tetap dan peneliti pada Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Udayana. Gelar Sarjana Ekonomi diperoleh dari Jurusan Akuntansi Universitas Udayana pada tahun 1988, dan juga menempuh pendidikan di Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Airlangga tahun 1988 – 1989, Lulus tahun 1989.

Selanjutnya memperoleh gelar Magister Sains (M.Si) bidang Akuntansi dari Program Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada tahun 2003. Saat ini beliau sedang menempuh pendidikan Doktor (S3) Sains Akuntansi di Universitas Brawijaya Malang. Beliau juga memiliki pengalaman kerja sebagai: 1) Senior Auditor di Kantor Akuntan Publik. 2) Sebagai Chef Accounting CV. Cheeta Garment Manufacture

tahun 1989-1991. 3) Tenaga ahli verifikasi lapangan Pajak Pertambahan Nilai KPP Denpasar. 4) Konsultan setara KKB Proyek Pemberdayaan Pengusaha Kecil Dan Menengah Propinsi Bali. 5) Sebagai Konsultan Manajemen, Akuntansi dan Pajak pada beberapa perusahaan Swasta dan hotel. 6) Instruktur dalam pelatihan aplikasi system anggaran Daerah dalam lingkungan unit pemerintahan Kabupaten Badung.

-oo0oo-

Teori Akuntansi & Riset Multiparadigma

TEORI AKUNTANSI & RISET MULTIPARADIGMA
BDG1001108045
AKUNTANSI
Rp.67,840
84,800
DISC: 20%

Buku teori akuntansi ini merupakan buku pelengkap khasanah literatur akuntansi di Indonesia. Banyak para ahli mengatakan bahwa istilah teori digunakan secara berbeda-beda oleh ilmuan. Perbedaan penggunaan istilah juga tergantung pada sudut pandang ilmu masing-masing ilmuan. Secara umum penggunaan istilah tersebut pada dasarnya sama. Maksudnya bahwa istilah yang diungkapkan tersebut bermuara pada satu makna umum atau universal. Misalkan, sebuah teori yang mengatakan bahwa air selalu memiliki sifat untuk mencari tempat yang rendah. Untuk teori yang sederhana, istilah teori lainnya sering digunakan seperti hipotesis atau proposisi. Bentuk elegan dari sebuah teori adalah sistem deduktif atas pernyataan penurunan tingkat generalitas.

Perumusan teori akuntansi timbul karena adanya kebutuhan untuk memberikan logika penalaran tentang apa yang 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. Oleh karena itu, pemahaman terhadap teori memainkan peranan penting dalam perumusan teori akuntansi. Adapun pokok bahasan yang didiskusikan dalam buku ini antara lain:

Bab 1 : Sejarah akuntansi – tinjauan umum
Bab 2 : Dasar dan lingkup akuntansi
Bab 3 : Pengenalan terhadap teori
Bab 4 : Memahami teori akuntansi
Bab 5 : Kerangka konseptual
Bab 6 : Konsep keuangan dan kegiatan investasi
Bab 7 : Konsep aktiva, hutang dan ekuitas pemilik
Bab 8 : Pengukuran aktiva dan hutang
Bab 9 : Akuntansi nilai sekarang
Bab 10 : Akuntansi inflasi dan perubahan harga
Bab 11 : Isu-isu dalam akuntansi internasional
Bab 12 : Akuntansi: ilmu dengan berbagai paradigma
Bab 13 : Riset akuntansi multiparadigma

AKUNTANSI
ISBN 978-979-756-384-4
9 789797 563844

GRAHA ILMU

TEORI AKUNTANSI & Riset Multiparadigma

GRAHA ILMU

TEORI AKUNTANSI & Riset Multiparadigma

Arfan Ikhsan
Herkulanus Bambang Suprasto

TEORI AKUNTANSI & RISET MULTIPARADIGMA

Oleh : Arfan Ikhsan
Herkulanus Bambang Suprasto

Edisi Pertama
Cetakan Pertama, 2008

Hak Cipta © 2008 pada penulis,
Hak Cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak atau memindahkan sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, secara elektronis maupun mekanis, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan teknik perekaman lainnya, tanpa izin tertulis dari penerbit.

GRAHA ILMU
Candi Gebang Permai Blok R/6
Yogyakarta 55511
Telp. : 0274-882262; 0274-4462135
Fax. : 0274-4462136
E-mail : info@grahailmu.co.id

Ikhsan, Arfan & Suprasto, Herkulanus Bambang

TEORI AKUNTANSI & RISET MULTIPARADIGMA/Arfan Ikhsan & Herkulanus Bambang Suprasto
-Edisi Pertama - Yogyakarta; Graha Ilmu, 2008
xviii + 362 hlm, 1 Jil. : 26 cm.

ISBN: 978-979-756-351-6

1. Akuntansi I. Judul

Untuk Istriku, Dita
(Arfan)

Untuk Istriku, Yosefia
dan anakku, Daniel dan Lia
(Bambang)

KATA PENGANTAR

Pertama sekali pujian bagi Allah dengan pujian yang banyak serta tiada tertera (tak berkesudahan), walaupun segala pemuji itu sangat sedikit dari yang sewajarnya atas kebesaran, keagungan, kemuliaan, kesucian ALLAH TAALAA ILAAHI QODLYA ROBBUL JALIIL...yang memberikan keindahan, kesempurnaan serta keadilan yang haq. Sholawat dan salam sejahtera kepada dan untuk junjungan yang Mulia penghulu segenap para Nabi Allah [segenap Rasul-Rasul Allah] serta penghulu segenap manusia, dialah MUHAMMAD S.A.W.

Buku teori akuntansi ini merupakan buku pelengkap khasanah literatur akuntansi di Indonesia. Banyak para ahli mengatakan bahwa istilah teori digunakan secara berbeda-beda oleh ilmuan. Perbedaan penggunaan istilah juga tergantung pada sudut pandang ilmu masing-masing ilmuan. Secara umum penggunaan istilah tersebut pada dasarnya sama. Maksudnya bahwa istilah yang di ungkapkan tersebut bermuara pada satu makna umum atau universal. Misalkan, sebuah teori yang mengatakan bahwa air selalu memiliki sifat untuk mencari tempat yang rendah. Untuk teori yang sederhana, istilah teori lainnya sering digunakan seperti hipotesis atau proposisi. Bentuk elegan dari sebuah teori adalah sistem deduktif atas pernyataan penurunan tingkat generalitas.

Perumusan teori akuntansi timbul karena adanya kebutuhan untuk memberikan logika penalaran tentag apa yang dilakukan oleh akuntan. Dengan kata lain perubaha prinsip akuntansi terjadi terutama karena adanya berbagai upaya yang dilakukan untuk memecahkan berbagai masalah akuntansi dan merumuskan kerangka teoritis untuk praktik akuntansi. Oleh karena itu, pemahaman terhadap teori memainkan peranan penting dalam perumusan teori akuntansi.

Ada banyak pihak yang memberikan bantuan moril dan materil baik secara langsung maupun tidak langsung dalam penyelesaian buku ini. Untuk itu, melalui kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terimakasih yang setinggi-tingginya kepada istri saya yang tercinta dr. Dita Artika atas kesabaran dan

kebesaran hatinya dalam menemani penulis mulai dari awal penulisan hingga terselesaikannya buku ini. Kedua orang tua kami yang telah memberikan bimbingan yang maksimal bagi kami hingga tetap dalam koridor jalan yang benar. Seluruh teman-teman satu kantor di jurusan Akuntansi UNIMED & UDAYANA serta juga kepada teman-teman satu kelas di S3 ilmu akuntansi Universitas Brawidjaya. Juga tidak ketinggalan bagi seluruh karyawan/karyawati penerbit Graha lmu yang telah turut mengambil andil hingga terbitnya buku ini.

Penulis menyadari, sebagaimana setiap hasil karya manusia kendatipun dipersiapkan dengan sematang apapun, pasti masih jauh dari sempurna dan banyak mengandung berbagai kelemahan dan kesalahan. Semua itu tidak terlepas dari kodrat manusia yang selalu mempunyai keterbatasan pengetahuan serta pengalaman. Istilah pepatah mengatakan "tidak ada gading yang tidak retak". Untuk itu, kami sangat menghargai kritik dan saran dari seluruh pembaca maupun pengguna buku ini untuk menuju kesempurnaan. Atas segala kesalahan dan kelemahan, baik kesalahan pengutipan nama atau kealfaan dalam mengutip nama pengarang lain yang mendukung isi buku ini, kami terlebih dahulu mohon dimaafkan. Semoga dalam penerbitan berikutnya kesalahan dan kelemahan yang ada pada buku ini dapat kami sempurnakan.

Malang, Juni 2008
Salam Penulis,

Arfan Ikhsan
Universitas Negeri Medan (UNIMED)

Herkulanus Bambang Suprasto
Universitas UDAYANA Bali

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR **vii**
DAFTAR ISI **ix**
DAFTAR GAMBAR **xi**
DAFTAR TABEL **xiii**
PENDAHULUAN **xv**
BAB 1 SEJARAH AKUNTANSI - TINJAUAN UMUM **1**
1.1 Akuntansi di Masa Lalu 1
1.2 Akuntansi Masa Renaisans 7
1.3 Dasar-dasar Istilah Akuntansi 9
1.4 Munculnya *Double-Entry Bookkeeping* 9
1.5 Pengaruh Revolusi Industri: Akuntansi dan Kapitalisme 10
1.6 Bangkitnya Profesi Akuntan 14
1.7 Masa Depan Akuntansi 15
BAB 2 DASAR DAN LINGKUP AKUNTANSI **17**
2.1 Defenisi Akuntansi 17
2.2 Persamaan Akuntansi 20
2.3 Badan yang Berwenang: Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) 20
2.4 Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU) 21
2.5 Tujuan Akuntansi 25
2.6 Apakah Akuntansi Seni atau Sains 28

BAB 3 PENGENALAN TERHADAP TEORI 35
3.1 Perumusan Teori 35
3.2 Pengujian Terhadap Teori 37
3.3 Teori dari Sudut Akuntansi 39
3.4 Peran Pengukuran dalam Akuntansi 42
3.5 Proses Pengukuran 43
3.6 Jenis Pengukuran 44
3.7 Reliabilitas Dan Validitas 45
3.8 Penerapan Pendekatan Ilmiah Terhadap Akuntansi 51
BAB 4 MEMAHAMI TEORI AKUNTANSI 55
4.1 Teori Akuntansi 55
4.2 Riset Akuntansi dan Metode Ilmiah 64
4.3 Peluang Riset dalam Sub Bidang Akuntansi 68
4.4 Teori Keagenan (*Agency Theory*) 76
4.5 Teori Stewardship 84
4.6 Hipotesis Efisiensi Pasar 95
BAB 5 KERANGKA KONSEPTUAL 103
5.1 Memahami Kerangka Konseptual 105
5.2 Manfaat dan Keterbatasan Kerangka Konsepsual 121
5.3 Pergeseran Dari Nilai Anggota Individu Ke Nilai Dewan 125
5.4 Beberapa Refleksi Dan Prediksi 128
BAB 6 KONSEP KEUANGAN DAN KEGIATAN INVESTASI 131
6.1 Kondisi Keuangan 131
6.2 Arus Dana 133
6.3 Arus Kas 134
6.4 Sumber-sumber Keuangan 141
6.5 Dana-dana Investasi 146
BAB 7 KONSEP AKTIVA, HUTANG DAN EKUITAS PEMILIK 151
7.1 Konsep Aktiva 151
7.2 Aktiva Tak Berwujud 161
7.3 Konsep Hutang 178
7.4 Konsep Ekuitas 187
BAB 8 PENGUKURAN AKTIVA DAN HUTANG 193
8.1 Jenis yang Ingin Diukur 193
8.2 Perkiraan terhadap Kebenaran Nilai 196
8.3 Nilai terhadap Pemilik atau Bisnis 198
8.4 Metode Penilaian 200

BAB 9 AKUNTANSI NILAI SEKARANG 203
9.1 Relevansi Konsep Laba 204
9.2 Konsep Laba Akuntansi Tradisional 207
9.3 Sifat Konsep Laba Ekonomi 210
9.4 Konsep Pemeliharaan Modal 211
9.5 Konsep Nilai Sekarang 213
9.6 Konsep Laba Bisnis 237
BAB 10 AKUNTANSI INFLASI DAN PERUBAHAN HARGA 241
10.1 Pendahuluan 241
10.2 Membangun (Konsepsi) Indeks Harga 246
10.3 Gambaran Luas Akuntansi Inflasi 248
BAB 11 ISI-ISU DALAM AKUNTANSI INTERNASIONAL 261
11.1 Translasi Operasi Luar Negeri 262
11.2 Perbedaan Akuntansi Nasional 270
11.3 Model Kontinental 275
11.4 Gambaran Umum Profil Nasional 277
11.5 Perbedaan Akuntansi Nasional Dan Pasar Modal 278
11.6 Pendekatan Kultur Terhadap Perkembangan Akuntansi 280
11.7 Harmonisasi Standar Akuntansi Internasional 283
BAB 12 AKUNTANSI: ILMU DENGAN BERBAGAI PARADIGMA 295
12.1 Konsep Paradigma 295
12.2 Teori Umum Kuhn tentang Revolusi Ilmiah 299
12.3 Paradigma Antropologikal/ Induktif 303
12.4 Paradigma ***True Laba/Deductive*** ***306***
12.5 Paradigma Decision-Usefulness/ Decision-Model 308
12.6 Paradigma ***Decision-Usefullness/Decision- Maker/Agregat–Market–Behavior*** ***311***
12.7 Paradigma Decision-Usefulness/Decision Maker/Individual-User 313
12.8 Paradigma Information/Economics 314
12.9 Ilmu Akuntansi 317
12.10 Dekonstruksi 320
BAB 13 RISET AKUNTANSI MULTIPARADIGMA 323
13.1 Pendekatan Riset Akuntansi Multiparadigma 323
13.2 Paradigma Fungsionalis 326
13.3 Paradigma Interpretif 328
13.4 Paradigma Strukturalisme Radikal 329
13.5 Paradigma Humanis Radikal 330
13.6 Paradigma Postmodernisme 331

13.7 Akuntansi Kritis 333
13.8 Daftar Beberapa Hasil Penelitian Berdasarkan Pendekatan Multiparadigma 351
TENTANG PENULIS 361

-oo0oo-

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Periode Perkembangan Akuntansi	2
Gambar 2.1	Rumah PABU	22
Gambar 3.1	Gambar Teori	36
Gambar 3.2	Lingkungan akuntansi keuangan	41
Gambar 4.2	Hubungan akuntansi dan praktik	57
Gambar 4.3	Arti penting prinsip akuntansi sebagai pedoman pelaporan	61
Gambar 4.4	Struktur teori akuntansi	63
Gambar 4.5	Agent - Steward	94
Gambar 5.1	Unsur-unsur dalam Kerangka Dasar Konseptual untuk Akuntansi dan Pelaporan Keuangan	104
Gambar 5.2	Jenjang Kualitas Informasi	108
Gambar 5.4	Laba dan Pendapatan Komprehensif	118
Gambar 5.5	Laba versus Pendapatan Bersih	118
Gambar 6.1	Transaksi Arus Kas	135
Gambar 6.2	Arus kas dengan metode langsung	140
Gambar 7.1	Tiga komponen dari ekuitas pemilik	188
Gambar 9.1	Neraca PT. Miura	227
Gambar 10.1	Harga-harga dan jumlah dari x dan Y Penjualan selama tiga periode waktu	247
Gambar 11.1	Perbedaan dalam hal perlakuan akuntansi dari berbagai kejadian ekonomi	283
Gambar 11.2	Standar akuntansi IASC	286
Gambar 13.1	Dimensi Subjektif - Objektif	324
Gambar 13.2	Analisis Organisasional Dillar dan Becker (1997)	325

-oo0oo-

DAFTAR TABEL

Tabel 3.1 Ringkasan Estimasi Reliabilitas 47
Tabel 3.2 Tiga Macam Validitas Pengukuran 50
Tabel 4.1 Sebuah overview mengenai Teori Agency 77
Tabel 4.2 Perbandingan Asumsi AT dengan Perspektif Organisasional 80
Tabel 4.3 Rangkuman Penelitian-Penelitian Teori Agency 81
Tabel 7.1 Persimpangan pendekatan pengukuran dan penilaian dari aktiva tak berwujud 171
Tabel 7.2 Persimpangan Pendekatan Pengukuran dan Penilaian dari Aktiva Tak Berwujud. Kolom M-U menjelakan perencanaan X, Z 175
Tabel 7.3 Persimpangan pendekatan pengukuran dan penilaian dari aktiva tak berwujud 176
Tabel 7.4 Menentukan Nilai-nilai dari Pengendalian Organisasional atas Sumberdaya 177
Tabel 9.1 Perhitungan Laba Ekonomi 218
Tabel 9.2 Rekonsiliasi Laba ekonomi dan laba akuntansi 218
Tabel 9.3 Penentuan Penyusutan Back-log 223
Tabel 9.4 Neraca PT. Miura 225
Tabel 9.5 Laporan Laba PT Miura 226
Tabel 9.6 Laporan Laba PT. Miura 1997 Berbasis Harga Beli Sekarang 226
Tabel 13.1 Perbedaan Asumsi Filosofi 334

-oo0oo-

PENDAHULUAN

Akuntansi menjadi yang terdepan dan berperan penting dalam menjalankan ekonomi dan sistem sosial kita. Keputusan-keputusan yang diambil oleh individu-individu, pemerintah, badan usaha lain ditentukan dalam penggunanya pada sumber daya yang dimiliki suatu bangsa. Tujuan utama akuntansi adalah untuk mencatat, melaporkan dan menginterpretasikan data-data ekonomi untuk digunakan sebagai pengambil keputusan.

Ada banyak defenisi dan pengertian akuntansi yang ditulis oleh para ahli dan peneliti yang merupakan pakar dibidang akuntansi. Akan tetapi, akuntansi pada umumnya merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnis. Tujuan informasi tersebut adalah memberikan petunjuk dalam memilih tindakan yang paling baik untuk mengalokasikan sumberdaya yang langka pada aktivitas bisnis dan ekonomi.

Dari beberapa defenisi, dapat dilihat bahwa akuntansi pada dasarnya juga dirancang untuk memenuhi kebutuhan praktis. Artinya, teori akuntansi memiliki hubungan yang bersifat defenitif dengan praktik akuntansi. Kalau suatu struktur akuntansi sebagai hasil rekayasa telah diterapkan dalam lingkungan tertentu, maka secara sempit, akuntansi dapat dipandang sebagai suatu proses atau kegiatan yang meliputi proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian, penguraian, penggabungan, pengiktisaran dan penyajian data keuangan dasar yang terjadi sebagai akibat dari kegiatan operasi suatu unit organisasi, dengan cara-cara tertentu, untuk menghasilkan informasi akuntansi adalah organisasi yang memiliki garis dan staf personel, yang memandang laporan akuntansi sebagai landasan yang melibatkan pendanaan, penginvestigasian, dan pengambilan keputusan operasional. Pemakai eksternal meliputi sejumlah kelompok pemegang saham, kreditor, karyawan, analis keuangan dan para agen pemerintah.

Perumusan teori akuntansi timbul karena adanya kebutuhan untuk memberikan logika penalaran tentag apa yang dilakukan oleh akuntan. Dengan kata lain perubaha prinsip akuntansi terjadi terutama karena adanya berbagai upaya yang dilakukan untuk memecahkan berbagai masalah akuntansi dan merumuskan kerangka teoritis untuk praktik akuntansi. Oleh karena itu, pemahaman terhadap teori memainkan peranan penting dalam perumusan teori akuntansi.

Bab Satu

SEJARAH AKUNTANSI - TINJAUAN UMUM

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, Anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami sejarah perkembangan akuntansi selama beberapa periode
- Memahami munculnya *double entry book keeping*
- Memahami pengaruh revolusi industri
- Memahami masa depan akuntansi

Berdasarkan sejarah, kita ketahui bahwa akuntansi berpasangan muncul sekitar abat ke 13. Walaupun kebanyakan literatur mencatat bahwa sistem tata buku berpasangan secara bertahap mulai muncul selama abad ke-13 dan ke-14 dibeberapa pusat perniagaan di Italia bagian Utara. Namun, kita tidak tahu secara pasti siapa yang menciptakan akuntansi. Kesimpulan ini berangkat dari catatan-catatan kuno yang kita miliki saat ini menunjukkan bahwa *double entry* sudah ada jauh sebelum abad ke 13. Ironisnya, tidak ada catatan pasti yang menunjukkan secara tepat kapan akuntansi tersebut diciptakan. Berangkat dari perdebatan-perdebatan yang muncul mengenai kapan akuntansi sebenarnya dimulai. Bab ini mencoba menjelaskan beberapa periode perkembangan akuntansi menurut para ahli.

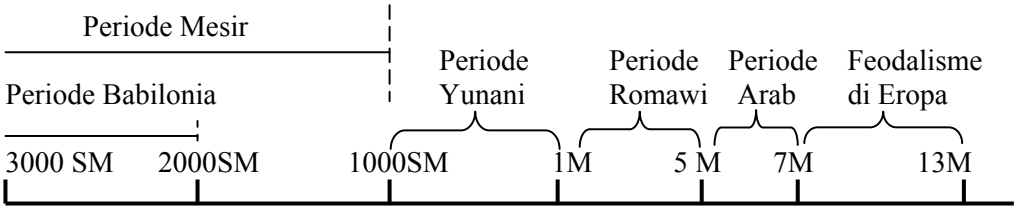
1.1 AKUNTANSI DI MASA LALU

Pendapat Ahli

Akuntansi telah mengalami metamorfosa yang panjang untuk menjadi bentuknya yang modern seperti sekarang ini. Bagaimanapun juga, tidak ada catatan yang dapat digunakan untuk menunjuk langsung

kapan akuntansi mulai dipraktikkan. Namun bisa diperkirakan bahwa akuntansi telah dipergunakan sejak jaman pra masehi. Di masa peradaban manusia cukup maju, maka tentunya pencatatan, peringkasan, pelaporan telah menjadi bagian dari proses transaksi. Terdapat beberapa bukti empiris yang bisa dijadikan telaah. Misalnya, bangsa Aztec dan Inca di pedalaman Amerika, bangsa Dravida di Dataran Asia Selatan, Cina dan Jepang di kawasan Asia Tengah Timur, Bangsa Sumeria, Mesir Kuno, dan Mesopotamia di Daratan Arab, Yunani dan Romawi serta di lingkaran Benua Eropa. Semua bukti empiris tersebut tidak bisa ditinggalkan dalam sejarah peradaban manusia. Manuskrip-manuskrip yang ditemukan di goa-goa pra sejarah telah menunjukkan bahwa manusia di jaman itu telah mengenal adanya hitung-hitungan meski dalam bentuknya yang sederhana. Dalam Al-quran pun disebutkan adanya peradaban-peradaban dan ilmu pengetahuan yang tinggi semacam Bangsa Nuh, Tsamud dan Add.

Jauh sebelum Eropa mengenal peradaban modern dan masih berdomisili dalam gubuk serta berpakaian kulit binatang, perekonomian yang canggih sudah terbit di Timur Tengah dan Timur Jauh. Disamping itu, Dinasti Shang di China sudah ada sejak tahun 1600 SM, sementara mengenai catatan yang canggih di India berasal dari tahun 2300 SM. Piramida-piramida megah mesir tertua diantaranya dibangun 4000 tahun yang lalu, ini membuktikan dialaminya era kemegahan oleh peradaban itu. Alexander yang Agung, sebagai salah seorang murid Aristoteles membagun kerajaan terbesar yang dikenal dalam dunia kuno. Masa berdirinya hanya dikalahkan kerajaan dari Inggris. Dalam tahun 332 SM Alexander Agung membangun kerajaan Alexandria, tempat didirikannya perpustakaan yang paling luar biasa dalam dunia kuno. Pada tahun 235 SM perpustakaan itu sudah menampung lebih 500.000 manuskrip.



Pembangunan Piramida dan Sphinx : 2650 – 2500 SM
Masa Nabi Ibrahim : 2000 SM
Kode Hammurabi : 1750 SM
Masa Nabi Musa : 1400 SM

Gambar 1.1 *Periode Perkembangan Akuntansi*

Berdasarkan sejarah perkembangan tersebut. Sejumlah ahli mencoba menguraikan periode sejarah perkembangan akuntansi, dimulai dari Bangsa Mesir

sampai ke Eropa. Periode Mesir dimulai dari 3000 tahun sebelum masehi (SM) sampai dengan 1000 tahun SM, sedangkan periode Eropa dimulai dari abat ke 13 setelah masehi. Simpulan ini dipertegas oleh Littleton yang mengatakan bahwa sejarah perkembangan akuntansi dimulai dari bangsa Mesir, Babilonia, Sumeria, Yunani, Arab dan Roma. Berikut ini merupakan gambar 1.1. yang menjelaskan sejarah perkembangan akuntansi selama beberapa periode.

Periode Mesir

Pada periode Mesir, bukti sejarah menunjukkan gudang-gudang Mesir masa lalu dijadikan berbagai alasan yang menunjukkan adanya pencatatan atas transaksi-transaksi. Umumnya pada masa ini, gudang-gudang dijadikan sebagai tempat penyimpanan barang-barang berharga seperti emas, gandum, permata, tekstil, bahkan hewan ternak.

Periode Babilonia

Pada periode Babilonia, para ilmuan telah melakukan pembongkaran ribuan tablet-tablet tanah liat Babilonia. Hasil pembongkaran tersebut menunjukkan suatu kesaksian yang besar tentang sistim pembukuan mereka. Dalam sistem akuntansinya, catatan-catatan umum kebanyakan ditemukan berupa penerimaan tablet-tablet. Tablet-tablet tersebut berisi catatan-catatan akan informasi:

1. Berapa jumlah uang dan barang yang diterima
2. Nama orang yang memberikannya
3. Nama orang yang menerimanya
4. Tanggal kejadiannya

Ada juga tablet pengeluaran yang dicatat atas arus keluar dari entitas. Tablet pengeluaran tersebut terdiri dari daftar sejumlah uang dan kekayaan yang dibelanjakan sebagai hasil dari pengguna internal, pembelian, kerugian dan lain-lainnya. Tablet pengeluaran kadangkala dilayani sebagai suatu catatan tentang biaya. Laba dan produksi juga dicatat. Tablet laba biasanya meliputi:

1. Apa laba yang diterima
2. Siapa yang menerima
3. Alasan-alasan untuk menerima
4. Tanggal penerimaan.

Sementara itu, untuk tabel produksi, tabel produksi terdiri dari daftar sederhana mengenai apa yang dibuat dan kepada siapa dijual. Sebuah catatan tentang obligasi telah dijaga dan terdiri dari informasi berikut:

1. Jumlah dan dasar dari komoditas atau uang yang dipinjamkan
2. Tingkat bunga, jika ada
3. Nama debitur
4. Nama kreditur
5. Waktu pembayaran
6. Spesifikasi mengenai metode pembayaran
7. Saksi
8. Tanggal

Periode Yunani

Pada periode Yunani, pemerintah membagi secara adil barang-barang yang mereka terima. Parthenon terkenal adalah perbendaharaan dari barang-barang suci yang berharga. Pada umumnya, permulaan akuntansi mengawasi keseimbangan, uang masuk, pengeluaran-pengeluaran dan berakhir pada keseimbangan. Pandangan terhadap akuntansi dalam sektor swasta ditawarkan dengan penemuan di Mesir atas ”zenon papyri, ” yang merupakan dokumen dari abad ketiga sebelum masehi. Ketika Mesir merupakan provinsi Yunani dibawah Alexander yang agung, dokumen menghasilkan bukti dari akuntansi Yunani abat ke empat sebelum masehi. Zenon merupakan administrator dari bagian yang luas. Setiap departemen bagian di atur oleh seorang supervisor yang meminjamkan akun sehari-hari dari aktifitas dibawah yurisdiksi. Pengamatan terhadap dokumen-dokumen tertulis menyajikan setiap transaksi, banyak diantara mereka mengambil bentuk dari akun untuk meminjam uang dan aktiva lainnya yang diterima oleh kepala departemen. Catatan menunjukkan bahwa akun ini terdiri dari daftar kas dan aktiva lainnya, seperti makanan, minyak, baju dan arus masuk serta arus keluar. Item-item yang sama dan total pengeluaran mereka dikelompokkan bersama dalam paragraph.

Periode Romawi

Pada periode Romawi, banyak catatan-catatan pembukuan dibuat berdasarkan tablet lilin yang sangat mudah rusak. Pada periode ini, hanya ada sedikit bukti sejarah dari akuntansi. Catatan-catatan telah diselamatkan, bersama dengan kesimpulan-kesimpulan yang berkaitan dengan literatur, mengindikasikan bahwa beberapa pemilik menjaga dua susunan pembukuan. Hal ini menunjukkan kegemaran orang romawi akan organisasi dan administrasi. Ada sebuah memorandum atau buku harian yang dicatat atas penerimaan dan pengeluaran-pengeluaran, dan sebuah kode “*a code accepti et expensi”,* sama dengan buku kas yang dimasukkan setiap bulannya dalam buku harian.

Periode Arab

Muhammad SAW seorang nabi besar pada masa arab saudi modern. Beliau dilahirkan disebuah desa kecil yang bernama Mekah. Serangkaian wahyu yang mulai turun tahun 610 M membuatnya menulis dan meragkumnya menjadi Al-Qur'an dan mendirikan negara Islam. Dalam Al-Quran dicatat mengenai bagaimana seorang muslim dalam melakukan muamalat atau berniaga. Bermuamalat atau berniaga ialah berjual beli, berhutang piutang atau sewa-menyewa dan sebagainya. Pada prinsipnya, ketika melakukan perniagaan terdapat kaidah-kaidah yang harus dijaga oleh para peniaga. Kaidah-kaidah tersebut selanjutnya dijadikan sebagai tolak ukur etika dalam bekerja. Bagi masyarakat Islam, prinsip dasar ketika melakukan pekerjaan tentunya harus sesuai dengan etika kerja Islam itu sendiri. Oleh karena itu, jauh hari sebelumnya masalah etika kerja dalam melakukan muamalat telah disinggung Al-Quran dalam surat Al-Baqarah ayat 282 dan 283. Ayat 282 bunyinya:

> "Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermuamalah tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. Dan hendaklah seorang penulis diantara kamu menuliskannya dengan benar. Dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah telah mengajarkannya, maka hendaklah ia menulis, dan hendaklah orang yang berhutang itu mengimlakkan (apa yang akan ditulis itu), dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun dari pada hutangnya. Jika orang yang berhutang itu lemah (keadaannya) atau dia sendiri tidak mampu mengimlakkan, maka hendaklah walinya mengimlakkan dengan jujur. Dan persaksikanlah dengan dua orang saksi dari orang-orang lelaki diantaramu). Jika tak ada dua orang lelaki, maka (boleh) seorang lelaki dan dua orang perempuan dari saksi-saksi yang kamu ridhai, supaya jika seorang lupa maka seorang lagi mengingatkannya. Janganlah saksi-saksi itu enggan (memberi keterangan) apabila mereka dipanggil; dan janganlah kamu jemu menulis hutang itu, baik kecil maupun besar sampai batas waktu membayarannya. Yang demikian itu lebih adil disisi Allah dan lebih dapat menguatkan persaksian dan lebih dekat kepada tidak (menimbulkan) keraguanmu, (tulislah muamalah itu), kecuali jika muamalah itu perdagangan tunai yang kamu jalankan diantara kamu, maka tidak ada dosa bagi kamu, (jika) kamu tidak menulisnya. Dan persaksikanlah apabila kamu berjual beli, dan janganlah penulis dan saksi saling sulit menyulitkan. Jika kamu lakukan (yang demikian), maka sesungguhnya hal itu adalah suatu kefasikan pada dirimu. Dan bertakwalah kepada Allah; Allah mengajarmu; dan Allah Maha Mengetahui segala sesuatu.

Sedangkan ayat 283 berbunyi:

> Jika kamu dalam perjalanan (dan bermuamalah tidak secara tunai) sedang kamu tidak memperoleh seorang penulis, maka hendaklah ada barang tanggungan yang dipegang (oleh yang berpiutang). Akan tetapi jika sebagian kamu mempercayai sebagaian yang lain, maka hendaklah yang dipercayai itu menunaikan amanatnya (hutangnya) dan hendak lah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah kamu (para saksi) menyembunyikan persaksian. Dan barang siapa yang menyembunyikannya, maka sesungguhnya ia adalah orang yang berdosa hatinya; dan Allah Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan.

Dalam masa satu abat setelah wafatnya Muhammad, para pengikutnya telah menaklukkan sebagian besar Afrika bagian Utara dan Timur Tengah, dan menembus Eropa. Khususnya Spanyol direbut dari kaum Visigoth ditahun 711 dan Sisilia menjadi salah satu propinsi bangsa Arab. Yerusalem ditaklukkan, dan antara tahun 685 dan 705 kuil besar yang dikenal sebagai Kubah Batu dibangun ditempat Kuil Sulaeman sebelumnya berdiri. Orang-orang Islam bahkan menyebar ke India. Tahun 765 para pemimpin Islam, dari kehalifahan Abbasyah, memidahkan ibu kota kerajaan Islam kesebuah kota yang baru didirikan, yang dimasa Irak modern disebut Bagdad. Disana dalam sebuah takdir yang penuh teka-teki telah mengubah hidup kita, khalifah kedua, Al-Mansur jatuh sakit. Para anggota istana, dalam upaya mencari obat menemukan biara Jundi Shapur, 150 mil kearah selatan. Biara ini di diami oleh para pegikut Nestorius, mantan kepala biara Konstatinopel yang dibuang oleh Dewan Euphesus ditahun 431 karena mengajarkan ilmu klenik. Para pengikut Nestorius ini telah membawa salinan-salinan sejumlah manuskrip kuno dalam pelarian mereka dan karenanya, hampir secara ajaib, ilmu pegetahuan Yunani terselamatkan. Hasilnya adalah dibangunnya pusat ilmu pengetahuan yang terbesar dalam milenia pertama di Bagdad. Ke lembaga itulah orang-orang Arab membawa dari India salah satu penemuan terbesar dalam pemikira manusia: konsep nol. Alexader Agung membawa bala tentaranya pergi ke India. Bangsa India sama tertariknya dengan Astrologi seperti bangsa Yunani. Dalam kurun waktu ini Musa Al-Khwarizmi, ahli matematika Arab terbesar dan ahli perpustakaan khalifah yang sakit, menulis bukunya *Al-Jabr Wa 'l Mugabala*. Dari buku itu lah kita menurunkan al-jabar. Yang menjadi pusat karyanya adalah penemuan konsep nol oleh bangsa India dan bersamaan dengan itu, gagasan mengenai nilai tempat (*place value*) yang memungkinkan para cendekiawan India mengembangkan sistem numerik yang kita gunakan sekarang. Pengetahuan ini tidak terbatas di Bagdad tetapi menyebar menyeberang pesisir Afrika menuju Spanyol, tempat khalifah-khalifah Ummaiyah

yang terakhir melarikan diri setelah orang-orang Abbasyah mengambil alih kepemimpinan Islam.

Pendapat Lainnya

Dalam dunia modern saat ini, perkembangan akuntansi tidak terlepas dari perkembangan dunia usaha yang menyertainya. Sejalan dengan tingginya tingkat persaingan yang dihadapi perusahaan, sistem pembukuan perusahaan juga dituntut untuk mampu mengikutinya. Akuntansi dipaksa harus mampu menciptakan efisiensi dan efektifitas bagi perusahaan. Oleh karena itu, pendapat lebih lanjut mengatakan ada kekuatan utama yang menciptakan tata buku berpasangan tumbuh dalam konsep kesatuan usaha pada lingkungan perusahaan yang semakin bersaing. Kenyataan-kenyataan ini dihadapkan kepada pertanyaan penting, yaitu ”apa kekuatan yang menciptakan dan menghasilkan pertumbuhan dari entitas bisnis”? Jawaban atas pertanyaan ini dibagi kedalam tiga bagian, antara lain:

1. Ada motivasi yang mendorong manusia untuk melihat yang dia peroleh sendiri, biasa disebut dengan semangat kapitalis. Pada dasarnya, organisasi bisnis saat ini dimotivasi oleh semangat kapitalis.
2. Ekonomi tertentu - kejadian-kejadian ekonomi menciptakan kondisi yang merespon entitas bisnis.
3. Dengan inovasi teknologi tentunya memberikan rangsangan untuk membentuk dan mengembangkan entitas bisnis.

Ketiga alasan ini merupakan dasar untuk mengembangkan organisasi bisnis yang akhirnya menghasilkan pengembangan *double entry*, dapat diistilahkan dengan kekuatan sosial.

1.2 AKUNTANSI MASA RENAISANS

Akuntansi modern merupakan produk masa Renaisans Italia. Kekuatan-kekuatan yang memperbaharui samangat manusia di Eropa adalah kekuatan-kekuatan yang sama yang menciptakan akuntansi. Sebagian orang bahkan berpendapat bahwa kekuatan-kekuatan itu tidak akan berkembang membentuk dunia kita sekarang jika tidak karena ditemukannya tata buku berpasangan (*double entry book keeping*), yang memberikan suatu kerangka dasar yang menjadi tempat berkembangnya kapitalisme swasta serta menciptakan kekayaan yang menghidupi para seniman, musisi, peceramah, penulis.

Orang pertama yang mengkodifikasi akuntansi adalah seorang rahib Frasisca bernama Bruder Luca Pacioli yang menghabiskan sebagian besar

hidupnya sebagai guru dan pelajar di uiversitas-universitas Perugia, Florence, Pisa, dan Bologna. Buku yang ditulis Pacioli berjudul *Summa de Arithmatica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*. Buku ini muncul tahun 1494 di Venesia, hanya dua tahun setelah Kolombus mendarat di Amerika dan hanya beberapa tahun setelah percetakan pertama didirikan di Venesia, sehingga menunjukkan pentingnya karya ini.

Komentar Pacioli mengenai akuntansi masih serelevan dan sesegar seperti ketika komentar itu ditulis hampir 500 tahun yang lalu. Misalnya, anda dapat simak apa yang dikatakannya mengenai apa yang harus dilakukan setelah menyusun neraca saldo (Hendriksen dan Van Breda, 2000):

> "…Agar segalanya menjadi lebih jelas dalam penutupan tersebut, anda harus melakukan pembandingan ini, yaitu, anda harus mengikhtisarkan dalam selembar kertas semua pos debet dari buku besar, dan menempatkannya disebelah kiri, dan mengikhtisarkan semua pos kredit dan menempatkannya pada sisi kanan., kemudian anda harus mengikhtisarkan kembali angka-angka ikhtisar itu dan mencari satu angka total dari seluruh pos debet disebut angka total penjumlahan, dan juga mencari satu angka total dari seluruh pos kredit yang juga akan disebut sebagai angka total penjumlahan; tetapi yang pertama akan disebut total penjumlahan debet, dan yang kedua disebut total pejumlahan kredit. Sekarang jika kedua total penjumlahan itu sama, yaitu yang satu sama besarnya dengan yang lain, yaitu yang didebet dan yang dikredit, anda dapat menyimpulkan bahwa Buku Besar anda sudah diselenggarakan dengan baik. Tetapi jika salah satu dari total-total pejumlahan itu lebih besar dari pada yang lain, hal itu menunjukkan ada kesalahan dalam buku besar anda yang dengan kecermatan, akan paling baik bagi anda jika ada cara dengan kemampuan yang oleh Tuhan yang Cerdas telah diberikan kepada anda, dan dengan alasan yang sudah Anda pelajari, dan yang seperti kami sebutkan dibagian awal amat sangat perlu bagi seorang pedagang yang baik; jika tidak, berarti Anda bukan seorang akuntan yang baik dalam urusan Anda, Anda akan berjalan seperti orang buta, dan dari keadaan itu akan timbul banyak kerugian…."

Seperti yang dikatakan ahli sejarah Akuntansi A.C. Littleton (1933), kita akan sadar jika membaca bagian seperti itu, betapa sedikitnya yang telah kita sumbangkan pada akuntansi dalam tahun-tahun belakangan ini.

1.3 DASAR-DASAR ISTILAH AKUNTANSI

Debet, kredit, ayat jurnal, buku besar, akun, neraca saldo, neraca, dan laporan laba-rugi semuanya berasal dari masa renaissans. Oleh karena itu, akuntansi bisa saja mengaku sebagai silsilah yang sama mulianya seperti banyak seni liberal lainnya. Mahasiswa akuntansi bisa membanggakan warisan leluhur mereka. Sebagian dari warisan ini adalah perbendaharaan kata yang kaya, hampir semuanya berasal dari periode ini, dan banyak diantaranya mempunyai asal mula yang mengagumkan. Misalnya, Debt, debtor, debeture, dan debit, semua diturunkan dari kata dasar, *debere*, yaitu berhitung, disingkat menjadi *dr* yang dipakai dalam ayat jurnal. Kredit datang dari akar kata yang sama dengan kata *creed*, berarti sesuatu yang dipercaya, seperti pernyataan kepercayaan agama Kristen, dikenal sebagai *Apostles Creed*. Kata itu dapat juga berarti orang yang dipercaya seseorang, seperti kreditor dengan memberi mereka pinjaman, kita memberikan kepercayaan pada mereka. Kata asalnya dalam bahasa latin adalah *credere*, yang disingkat menjadi *cr* yang digunakan dalam ayat jurnal.

1.4 MUNCULNYA DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING

Bukti sejarah menunjukkan bahwa *double-entry bookkeeping* dipraktekkan di Florence di akhir abat ketiga belas. Apa yang menjadi alasan munculnya sejarah *double-entry* pada waktu ini? Littleton menjelaskannya dari sudut pandang evolusi akuntansi. Dugaan ini menyiratkan bahwa budaya terdahulu dipercaya mempunyai pengaruh terhadap budaya atau peradaban berikutnya. Apa yang orang-orang babilonia atau mesir lakukan dalam sistem tata buku mereka, mengikat pemikiran dari sistem yunani dan romawi, dan metode yang digunakan oleh orang-orang romawi diasumsikan berhubungan dengan orang-orang Italia. Pernyataan tersebut dapat dibenarkan, karena komunikasi diantara budaya sekarang seluruhnya berhubungan dengan kejadian-kejadian ekonomi dan politik.

Menjawab pertanyaan di atas, kita dapat mengatakan satu alasan kenapa *double-entry* muncul pada abat ketiga belas SM. Alasannya bahwa hal itu merupakan dasar *outcome* proses evolusioner dalam menanggapi kebutuhan pada waktu itu. De Roover mengatakan:

Double-entry lahir ketika orang datang untuk melihat bahwa anda dapat tidak mengambil sesuatu diluar dari sesuatu tanpa menempatkannya terhadap yang lain. Kelihatannya hal ini sederhana, tetapi butuh waktu yang lama sebelum mekanika terhadapnya benar-benar dipahami secara penuh.

Beberapa akuntan percaya bahwa tata buku berpasangan muncul dibagian kota Italia. Mereka sampai pada simpulan berdasarkan dasar dari variasi dalam cara buku-buku yang dijaga. Sebagian ahli tidak percaya bahwa variasi dari prinsip *double-entry* menjamin kesimpulan terhadap kebebasan merumuskan. Komunikasi informal diantara pedagang dan para bank di bagian kota telah cukup untuk berbaur pengetahuan tentang *double-entry*.

Alasan kedua untuk menyimpulkan *double-entry* pada saat ini dalam sejarah adalah aturan tertentu di kota Italia yang disebut dengan "move". Aturan dibahas berdasarkan istilah dari tiga keutamaan kekuatan sosial, yaitu: semangat kapitalis, kejadian-kejadian ekonomi dan politik serta inovasi teknologi.

1.5 PENGARUH REVOLUSI INDUSTRI: AKUNTANSI DAN KAPITALISME

Revolusi Industri adalah perubahan *teknologi*, *sosio ekonomi,* dan *budaya* dengan pergantian ekonomi berdasarkan pekerja, pergantian ini didominasi oleh industri dan mesin produksi. Revolusi ini dimulai di akhir *abad ke-18* dan awal *abad ke-19* di Inggris dengan pengenalan *mesin uap* (menggunakan *batu bara* sebagai bahan bakar) dan ditenagai oleh *mesin* (terutama dalam *produksi tekstil*). Perkembangan *peralatan mesin* logam-keseluruhan pada dua dekade pertama dari abad ke-19 membuat produk mesin produksi untuk digunakan di industri lainnya. Istilah "Revolusi Industri" diperkenalkan oleh **Friedrich Engels** dan **Louis-Auguste Blanqui** di pertengahan abad ke-19.

Abad ke-19 dan awal abad ke-20 menjadi saksi ekspansi besar-besaran industri, khususnya di Amerika Serikat dan Inggris. Penemuan-peemuan mekanik dari abad ke-18 disempurnakan dan disebarluaskan penggunaannya pada abad ke-19. Perdagangan juga meluas, sebagian sebagai akibat doktrin-doktrin dari buku *Wealth of Nations* karya Adam Smith, yang diterbitkan tahun 1776. doktrin-doktrin tersebut membantu menciptakan perdagangan yang lebih bebas dan menghasilkan fakta komersial yang dinegosiasikan antara Francis dan Inggris Raya pada tahun 1786. Kapitalismepun menjadi eksis.

Dengan dimulainya revolusi industri, sulit untuk menunjukkan satu tanggal yang pasti kapan dimulainya revolusi ini atau untuk menelusuri penyebabnya secara pasti. Sebagian pendapat mengatakan bahwa asal mula revolusi industri mungkin terjadi pada saat cuaca di Inggris sedang bagus, yang menghasilkan seragkaian panen yang baik dan menyebabkan harga makanan turun, dan selanjutnya memungkinkan masyarakat menikmati gizi dan kesehatan yang lebih baik. Bersamaan dengan itu, kesadaran akan dasar-dasar kebersihan pribadi

telah menurunkan wabah penyakit setelah masa empat abad dipenuhi kematian. Populasi, dan dengan sendirinya permintaan akan barang-barang membumbung. Bangkitnya kegiatan manufaktur untuk memenuhi permintaan-permintaan ini dan penemuan-penemuan mulai mengubah tempat kerja.

Untuk memasok naiknya permintaan dan memenuhi kebutuhan populasi membesar, semakin banyak berdiri pertanian dan pabrik-pabrik lebih besar (dulunya disebut "manufactories") yang membutuhkan lebih banyak peralatan. Modal lebih besar menjadi kebutuhan dan bank-bank bermunculan untuk membiayai kebutuhan itu. Pada tahun 1800an, ada 80 bank di London, dan ada 400 bank diseluruh negeri itu.

Spirit Kapitalisme

Robert E. Lerner dalam Western Civilization menyebutkan bahwa revolusi komersial dan industri pada dunia modern awal dipengaruhi oleh asumsi-asumsi kapitalisme dan merkantilisme. Direduksi dari pengertian yang sederhana, kapitalisme adalah sebuah sistem produksi, distribusi, dan pertukaran di mana kekayaan yang terakumulasi diinvestasikan kembali oleh pemilik pribadi untuk memperoleh keuntungan. Kapitalisme adalah sebuah sistem yang didisain untuk mendorong ekspansi komersial melampaui batas-batas lokal menuju skala nasional dan internasional. Pengusaha kapitalis mempelajari pola-pola perdagangan internasional, di mana pasar berada dan bagaimana memanipulasi pasar untuk keuntungan mereka. Penjelasan Robert Learner ini paralel dengan tudingan Karl Marx bahwa imperialisme adalah perpanjangan tangan dari kapitalisme.

Sistem kapitalisme, menurut Ebenstein (1990), mulai berkembang di Inggris pada abad 18 M dan kemudian menyebar luas ke kawasan Eropa Barat laut dan Amerika Utara. Risalah terkenal Adam Smith, yaitu *The Wealth of Nations* (1776), diakui sebagai tonggak utama kapitalisme klasik yang mengekspresikan gagasan "laissez faire" dalam ekonomi. Bertentangan sekali dengan merkantilisme, yaitu adanya intervensi pemerintah dalam urusan negara. Smith berpendapat bahwa jalan yang terbaik untuk memperoleh kemakmuran adalah dengan membiarkan individu-individu mengejar kepentingan-kepentingan mereka sendiri tanpa keterlibatan perusahaan-perusahaan negara (Robert Lerner, 1988).

Awal abad 20 kapitalisme harus menghadapi berbagai tekanan dan ketegangan yang tidak diperkirakan sebelumnya. Munculnya kerajaan-kerajaan industri cenderung menjadi birokratis uniform dan terjadinya konsentrasinya pemilikan saham oleh segelintir individu kapitalis memaksa pemerintah (Barat) mengintervensi mekanisme pasar melalui kebijakan-kebijakan seperti undang-undang anti-monopoli, sistem perpajakan, dan jaminan kesejahteraan. Fenomena

intervensi negara terhadap sistem pasar dan meningkatnya tanggungjawab pemerintah dalam masalah kesejahteraan sosial dan ekonomi merupakan indikasi terjadinya transformasi kapitalisme. Transformasi ini, menurut Ebenstein, dilakukan agar kapitalisme dapat menyesuaikan diri dengan berbagai perubahan ekonomi dan sosial. Lahirlah konsep negara kemakmuran (*welfare state*) yang oleh Ebenstein disebut sebagai ”perekonomian campuran” (*mixed economy*) yang mengkombinasikan inisiatif dan milik swasta dengan tanggungjawab negara untuk kemakmuran sosial.

Habermas memandang transformasi itu sebagai peralihan dari kapitalisme liberal kepada kapitalisme lanjut (*late capitalism. organized capitalism, advanced capitalism*). Dalam Legitimation Crisis (1988), Habermas menyebutkan bahwa *state regulated capitalism* (nama lain kapitalisme lanjut) mengacu kepada dua fenomena:

a. Terjadinya proses konsentrasi ekonomi seperti korporasi-korporasi nasional dan internasional yang menciptakan struktur pasar oligopolistik, dan
b. Intervensi negara dalam pasar.

Untuk melegitimasi intervensi negara yang secara esensial kontradiktif dengan kapitalisme liberal, maka menurut Habermas, dilakukan repolitisasi massa, sebagai kebalikan dari depolitisasi massa dalam masyarakat kapitalis liberal. Upaya ini terwujud dalam sistem demokrasi formal.

Pendapat Sombart’s

Sejarawan telah membangkitkan minat dengan pertanyaan seperti mengapa kapitalisme berkembang di barat dibanding dalam beberapa bagian lain di dunia. Kebanyakan sejarawan percaya bahwa kepalsuan jawaban dalam akar peradaban barat, dalam sejarahnya, budaya dan tradisinya. Sombart percaya bahwa orang-orang Eropa selalu memiliki “kapasitas benih” untuk kapitalisme. Ada dua karakteristik pokok dari kapitalisme menuru Sombart, yaitu mencari laba dan rasionalisasi ekonomi. Semangat kapitalis menginginkan keuntungan sendiri adalah bagian dari budaya orang-orang Eropa, dan ini dapat ditelusuri ke dalam peradaban-peradaban terdahulu. Kita dapat kembali jauh ke jaman Babilonia dan menemukan semangat kapitalis saat ini. Dari Yunani, dunia barat menjadi lebih memuja rasionalitas. Oleh karena itu, doubel-entry bookkeping yang muncul di Italy juga memiliki akar yang sama dengan kapitaslime. Dalam *doubel-entry bookkeping*, kita dapat melihat menifestasi dari tradisi budaya yang dijelaskan sebelumnya, dari rasionalitas Yunani dan keinginan untuk organisasi di Romawi, semua ini memberikan petunjuk untuk menghitung sikap. Hal ini membuat Sombart berkata:

> Seseorang tidak dapat membayangkan kapitalisme apa yang akan terjadi tanpa *double-entry bookkeeping*: dua fenomena berhubungan sebagai bentuk dan isi. Seseorang tidak dapat mengatakan apakah kapitalisme menciptakan *double-entry bookkeeping* sebagai suatu alat dalam perluasannya; atau apakah barangkali, sebaliknya, *double entry bookkeping* menciptakan kapitalisme.

Sombart percaya bahwa *double-entry bookkeeping* merupakan satu dari pembagian teknologi yang mendorong terhadap pengembangan kapitalisme karena mempengaruhi terhadap dua bentuk penting kapitalisme: menghasilkan laba dan rasionalisasi ekonomi. Bagaimana pengaruh ini digunakan? Berkaitan dengan menghasilkan laba, Sombart memberikan dua jawaban. Pertama, kita harus memahami bahwa perusahaanlah yang kapitalis oleh karena itu merupakan instrumen untuk mencari laba, dan akuntansi merupakan alat yang pital dalam perkembangannya. Weber mendukung pendapat ini, dia mengatakan:

> Organisasi modern yang rasional dari perusahaan kapitalis akan tidak mungkin tanpa dua faktor-faktor penting lainnya dalam pengembangannya: pemisahan bisnis dari rumah tangga...dan, secara dekat menghubungkan dengan tata buku yang rasional

Sombart memberikan dua alasan kenapa *double-entry* membantu terhadap tumbuhnya bisnis perusahaan.

1. *Double-entry accounting* diizinkan pemisahan terhadap pemilik dan bisnis itu sendiri, oleh karena itu memfasilitasi pertumbuhan terhadap perusahaan, satu dari pentingnya entitas dalam ekonomi kapitalis. Pertanggungjawaban terhadap banyaknya pemiliki membuat lebih mudah.
2. *Double-entry* mengijinkan penyajian penuh terhadap arus modal dari seluruh entitas bisnis: dari jumlah modal (investasi) ke jumlah nominal untuk berbagai transaksi terhadap laporan laba dan rugi dan kembali ke jumlah modal.

Kedua, akuntansi membantu untuk merumuskan konsep modal secara kuantitatif. Dalam *double-entry*, modal didefenisikan sebagai akun dalam jumlah modal. Dalam hubungannya dengan hal ini, konsep meningkatkan kekayaan, oleh karenanya menciptakan laba, menjadi sepenuhnya tersebar dalam *double-entry* dari tujuan kepuasan yang diinginkan terhadap pemilik pribadi dari entitas, maka mengejar keuntungan lebih dapat dijelaskan.

Berdasarkan pengaruh *double-entry* terhadap rasionalisasi ekonomi, Sombart menawarkan tiga alasan. Pertama, untuk bisnis perusahaan, produksi dan konsumsi (menggunakan barang-barang dan jasa) merupakan pengurangan terhadap perhitungan, ketika hanya traksaksi yang mempengaruhi entitas dicatat dan diungkapkan secara moneter. Kedua, *double-entry* mengijinkan analisis terhadap

operasi bisnis dan rumusan terhadap perencanaan-perencanaan untuk peningkatan, oleh karena itu, memperbolehkan untuk perencanaan dan pengendalian. Ketiga, *double-entry* membantu dalam konstruksi terhadap kerangka konseptual untuk menjelaskan dasar dari ekonomi kapitalis dengan mendefenisikan istilah-istilah seperti aktiva, kewajiban, biaya-biaya atau produksi, pendapatan, beban dan laba.

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, pasar merupakan pusat penting dalam ekonomi kapitalis dimana partisipan-partisipan membut pilihan sebagaiman mereka terlibat dalam transaksi. Tindakan rasionalisasi ekonomi menyiratkan bahwa partisipan memilih sumber-sumberdaya dalam hubungan terhadap tujuan mereka agar memperoleh keuntungan maksimum. Sebagaimana dijelaskan Sombart, akuntansi membantu dalam proses pengambilan keputusan dengan menyediakan informasi yang relevan. Pengabungan label-label uang untuk berbagai tujuan ekonomi untuk memudahkan manipulasi terhadap objek ini, membuat perbandingan yang mungkin, penganggaran, perencanaan dan prediksi.

Sombart terfokus pada dampak dari akuntansi pada tingkat mikro, tetapi akuntansi juga mempunyai pengaruh pada tingkat makro yang membantu terhadap pemoneteran ekonomi. Ekonomi kapitalis adalam satu yang di kurskan, maka, dimana hampir seluruh barang-barang dan jasa dibeli dan dijual dengan uang. Sebuah perusahaan semakin siap untuk memperluas kredit ketika memiliki sistem akuntansi mempengaruhi secara sistematik, dan ketika kredit merupakan bagian dari pasokan uang kita dapat melihat akuntansi membantu dalam proses pemoneteran. Sejumlah transaksi sebaik ukuran moneter cenderung lebih luas karena penggunaan kredit. Akuntansi juga membantu terhadap efektifnya operasionalisasi dari ekonomi kapitalis dengan memasukkan informasi yang relevan untuk alokasi efisiensi dari sumberdaya.

1.6 BANGKITNYA PROFESI AKUNTAN

Dengan dimulainya revolusi Industri, para spesialis akuntansi mulai menampakkan diri. Edinburgh memimpin, dengan memasukkan tujuh akuntan dalam daftar anggota dewan kota tahun 1773. Pada awal abad ke-19, baru ada sekitar 50 akuntan publik yang tercatat dalam daftar seluruh kota besar di Inggris dan Skotlandia. Angka ini tumbuh pesat sebagai akibat disetujuinya Companies Act tahun 1844 yang mengharuskan neraca hasil auditan. Undang-undang yang serupa pada tahun 1862, yang disebut dengan nama “teman akuntan” menetapkan

penggunaan akuntan dalam kasus kepailitan yang menjadi pekerjaan utama para akuntan saat-saat awal. Hal ini membuat Hakim Quain pada tahun 1857 mengeluh dan mengatakan bahwa : "seluruh urusan dalam kepailitan diserahkan pada sekelompok orang yang tak acuh yang disebut di dalam undang-undang" (Edwards, 1960). Selanjutnya, pada tahun 1854 di Edinburgh dibentuk *Society of Accountants* berdasarkan piagam kerajaan yang memberi hak pada akuntan untuk menyebut diri mereka sebagai "*chartered accountants*". Ikatan-ikatan lokal lain dengan cepat beradapatasi, dalam tahun 1880 di Inggris dan Wales dibentuk *Institute of Chartered Accoutants* yang disetujui oleh Ratu Victoria (Hendriksen dan Van Breda, 2000).

1.7 MASA DEPAN AKUNTANSI

Semakin berkembangnya teknologi yang terkomputerisasi. Akuntansi juga dituntut untuk menyesuaikan dengan perkembangan teknologi tersebut. Belakangan ini kita telah menyaksikan bagaimana sistem akuntansi yang ada pada dunia-dunia bisnis saat ini dominan menggunakan teknologi yang terkomputerisasi. Komputerpun seolah-olah menjadi ruh yang menjadi tidak terpisahkan dalam sistem pembukuan perusahaan. Dengan sistem akuntansi terkomputerisasi, diperkirakan nantinya dalam sistem pembukuan perusahaan yang ada bukan lagi buku besar melainkan database, dan data keuangan hanyalah satu bagian dari data base itu. Perusahaan-perusahaan tidak perlu memilih satu metode pengakuan pendapatan, misalnya, tetapi akan dapat memberikan beragam metode kepada para pemegang saham untuk analisis mereka. Akan tersedia grafik-grafik dinamika dari berbagai jenis, sehingga memungkinkan pemakai mengetahui pertumbuhan perusahaan secara visual melalui layar. Hypertext akan dipasang sehingga pemakai dapat mempelajari tingkat informasi latar belakang yang sesuai untuk analisis yang ingin mereka lakukan.

Referensi

A.C. Littleton., 1933, *Accounting Evolution to 1900.* New York: American institute Publishing Co., p. 77.

Chatfield, Michael, 1977. *A history of accounting thought*. Robert Krieger Publishing Co.

Edward, Paragallo., 1938, *Origin and Evolution of Double-Entry Bookkeeping,* New York: American Institute Publishing Co., p. 54.

Husain Heriyanto, 2000. *Kapitalisme: sebuah modus eksistensi*. www. Yahoo. com.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

James Don, Edwards., 1960, *History of Public Accounting in the Uited States.* Michigan State Uiversity Press, p.14.

Stephen A. Zeff, 1978. *The Rise of Economique Consequences, The Journal Accountancy,* December, pp. 56-63.

Sombart, Werner, 1964, *Der Moderne Kapitalismus,* 6th ed., vol. INI (Munich: Dunker & Humblot, 1924), pp. 118-119. For a dissenting view see Basil Yamey, Accounting and the rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart, *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 132.

Sombart, Werner, 1915. *The Quintessense of Capitalism*. Dutton & Co.

W.A., Paton, dan A.C. Littleton, An Introduction corporate Accounting Standarts, American accounting Assosiation Monograph No. 3 (AAA, 1940)

William H, Beaver., 1967, *Financial Reporting: An Accounting Revolution,* (Englewood Cliffs, N.J. Prentice hall) p. 8.

-oo0oo-

Bab Dua

DASAR DAN LINGKUP AKUNTANSI

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami defenisi akuntansi
- Memahami persamaan akuntansi
- Memahami prinsip akuntansi berterima umum
- Memahami tujuan akuntansi
- Memahami apakah ilmu seni atau sains

Para ilmuan akuntansi membuat defenisi akuntansi secara berbeda-beda, dan menginterpretasikannya juga secara berbeda-beda. Berangkat dari hal tersebut, selanjutnya mereka membuat perdebatan tentang apakah itu akuntansi dan bagaimana akuntansi berperan. Sebagian percaya bahwa defenisi akuntansi yang ada sekarang tidak memberikan cakupan yang luas terhadap perkembangan dunia bisnis yang akhirnya tidak menjawab persoalan bisnis secara tegas. Bab ini bertujuan menjawab dan memperbaiki tatanan isu-isu yang berkaitan dengan dasar dan lingkup akuntansi berdasarkan defenisi yang dijelaskan oleh berbagai badan-badan dalam akuntansi.

2.1 DEFENISI AKUNTANSI

Akuntansi menjadi yang terdepan dan berperan penting dalam menjalankan ekonomi dan sistem sosial kita. Keputusan-keputusan yang diambil oleh individu-individu, pemerintah, badan usaha lain ditentukan dalam penggunanya pada sumber daya yang dimiliki suatu bangsa. Tujuan utama akuntansi adalah untuk mencatat, melaporkan dan menginterpretasikan data-data ekonomi untuk digunakan sebagai pengambil keputusan.

Ada banyak defenisi dan pengertian akuntansi yang ditulis oleh para ahli dan peneliti yang merupakan pakar dibidang akuntansi. Akan tetapi, akuntansi pada umumnya merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnis. Tujuan informasi tersebut adalah memberikan petunjuk dalam memilih tindakan yang paling baik untuk mengalokasikan sumberdaya yang langka pada aktivitas bisnis dan ekonomi. Berikut merupakan penjelasan pengertian akuntansi dari berbagai sudut pandang.

Siegel dan Marconi (1989), mendefenisikan akuntansi sebagai suatu disiplin jasa yang mampu memberikan informasi yang relevan dan tepat waktu mengenai masalah keuangan perusahaan dan untuk membantu pamakai internal dan eksternal dalam proses pengambilan keputusan ekonomi. Sedangkan Komite Terminologi *AICPA (The Committee on Terminology of the American Institute of Certified Public Accoutants*) mendefenisikan akuntansi sebagai berikut :

> "akuntansi adalah seni pencatatann, penggolongan dan peringkasan transaksi dan kejadian yang bersifat keuangan dengan cara yang berdaya guna dan dalam bentuk satuan uang, dan penginterpretasian hasil proses tersebut."

Disamping itu, *Accounting Principle Board* (APB) *System Statement No. 4* mendefenisikan akuntansi sebagai berikut:

> "akuntansi adalah suatu kegiatan jasa. Fungsinya adalah memberikan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan, mengenai suatu entitas ekonomi yang dimaksudkan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi, sebagai dasar dalam memilih di antara beberapa alternatif."

Cakupan akuntansi dari defenisi diatas tampak terbatas. Perspektif yang lebih luas ditawarkan oleh *American Accounting Association* (AAA), defenisi akuntansi sebagai berikut :

> "Proses pengidentifikasian, pengukuran, dan pengkomunikasian informasi ekonomik untuk memungkinkan pembuatan pertimbangan dan keputusan berinformasi oleh pengguna informasi."

Disamping itu, dari sudut bidang studi, akuntansi dapat diartikan sebagai "seperangkat pengetahuan yang mempelajari rekayasa penyediaan jasa berupa informasi keuangan kuantitatif dari suatu unit organisasi dan cara penyampaian (pelaporan) informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan untuk dijadikan dasar dalam pengambilan keputusan ekonomi."

Yang terbaru, akuntansi didefenisikan dengan mengacu pada konsep informasi kuantitatif, yaitu: "akuntansi adalah aktivitas jasa." Fungsinya adalah

menyediakan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan, mengenai entitas ekonomi yang diperkirakan bermanfaat dalam proses pengambilan keputusan-keputusan ekonomi, yaitu dalam menentukan pilihan di antara alternatif-alternatif yang ada, baik dalam konteks program kerja maupun dalam tindakan. Thacker (1979) meyimpulkan secara umum bahwa terdapat dua point penting yang terkadung dalam defenisi tersebut, antara lain :

1. Sebagai pusat kepentingan dari berbagai organisasi akuntansi (perusahaan bisnis), informasi akuntansi disini adalah informasi yang berhubungan dengan perusahaan.
2. Informasi akuntansi adalah hal yang vital dalam kegiatan bisnis perusahaan. Digunakan sebagai pengambilan keputusan dalam organisasi (para menajer, orang-orang yang konsen terlibat dalam perusahaan). Disisi lain digunakan sebagai pengambilan keputusan diluar perusahaan (investor yaitu orang yang menanamkan modalnya pada sebuah perusahaan untuk mengharapkan keuntungan, kreditor yaitu orang-orang yang mempunyai hutang (*owes*) pada sebuah perusahaan, atau pada phak lain).

Dari beberapa defenisi di atas, dapat dilihat bahwa akuntansi pada dasarnya juga dirancang untuk memenuhi kebutuhan praktis. Artinya, teori akuntansi memiliki hubungan yang bersifat defenitif dengan praktik akuntansi. Kalau suatu struktur akuntansi sebagai hasil rekayasa telah diterapkan dalam lingkungan tertentu, maka secara sempit, akuntansi dapat dipandang sebagai suatu proses atau kegiatan yang meliputi proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian, penguraian, penggabungan, pengiktisaran dan penyajian data keuangan dasar yang terjadi sebagai akibat dari kegiatan operasi suatu unit organisasi, dengan cara-cara tertentu, untuk menghasilkan informasi akuntansi adalah organisasi yang memiliki garis dan staf personel, yang memandang laporan akuntansi sebagai landasan yang melibatkan pendanaan, penginvestigasian, dan pengambilan keputusan operasional. Pemakai eksternal meliputi sejumlah kelompok pemegang saham, kreditor, karyawan, analis keuangan dan para agen pemerintah.

Perumusan teori akuntansi timbul karena adanya kebutuhan untuk memberikan logika penalaran tentag apa yang 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. Oleh karena itu, pemahaman terhadap teori memainkan peranan penting dalam perumusan teori akuntansi.

2.2 PERSAMAAN AKUNTANSI

Setiap peristiwa transaksi yang terjadi diperusahaan harus dicatat sesuai dengan besarnya nilai nominal yang dikeluarkan. Transaksi perusahaan tertentu dapat menimbulkan peristiwa atau keadaan yang mengakibatkan transaksi lainnya. Misalya pembelian barang dagangan secara kredit akan disusul dengan transksaksi lainnya, yaitu pembayaran kepada kreditor. Setiap kali barang dagangan terjual, timbul transaksi yang lain lagi.

Harta yang dimiliki perusahaan disebut aktiva, sedangkan hak atau klaim atas harta tersebut dinamakan ekuitas atau hak kekayaan. Bila perusahaan memiliki aktiva sebesar Rp. 5000.000, - maka ekuitas atas aktiva tersebut juga sebesar Rp. 5000.000, -. Hubungan keduanya dapat dinyatakan dengan persamaan:

Harta = Modal

Harta perusahaan yang digunakan sebagai sumber pembelanjaan dalam kegiatan usaha dapat diperoleh melalui dua sumber, yaitu pemilik dan kreditur. Sumber pembelanjaan dari pemilik disebut modal. Sedangkan sumber pemilik yang berasal dari kreditur bagi pemilik akan menimbulkan suatu kewajiban untuk mengembalikan, hal ini disebut sebagai utang. Jika harta perusahaan diperoleh melalui dua sumber, maka dalam hal persamaan akuntasi dapat dinyatakan :

Harta = Utang + Modal

Dalam persamaan akuntansi, biasanya "Kewajiban" ditempatkan di depan "modal pemilik". Sedangkan hak pemilik atas kekayaan ditangguhkan setelah semua kewajiban kepada pihak lain dilunasi. Pendapatan mempunyai sifat menambah modal, sedangkan beban mempuyai sifat mengurangi modal. Dengan demikian, pendapatan dan beban akan mempegaruhi keadaan modal. Sehingga dalam persamaan akuntansi pencatatan pendapatan dan beban dapat dipisahkan dari modal. Hasilnya bentuk persamaan akan dihasilkan sebagai berikut :

Harta = Utang + Modal + Pendapatan – Beban

2.3 BADAN YANG BERWENANG: IKATAN AKUNTAN INDONESIA (IAI)

Di Indonesia, badan yang berwenang mengatur standar akuntansi Indonesia adalah Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Ikatan ini berdiri pada 23 Desember 1957. Organisasi ini pertama sekali didirikan oleh lima orang akuntan Indonesia yang mana anggotanya pada waktu itu baru berjumlah sebelas orang. Pada tahun 1978

berdiri Ikatan Akuntan Indonesia seksi Akuntan Publik. Tahun 1986 berdiri Ikatan Akuntan Indonesia seksi Akuntan Manajemen dan Seksi Akuntan Pendidik.

Profesi akuntansi mulai berkembang pesat sejak tahun 1967, dengan dikeluarkannya Undang-undang penanaman Modal Asing dalam tahun itu, yang kemudia disusul dengan undang-undang penanaman modal dalam negeri di tahun 1968, hal ini yang menjadi pendorong perkembangan profesi akuntansi. Tumbuhnya perusahaan-perusahaan baru, baik yang didirikan dalam rangka ke dua undang-undang tersebut maupun yang bukan, sebagai akibat makin baiknya iklim investasi di Indonesia, telah meningkatkan kebutuhakan akan tenaga akuntansi. Sementara itu, disektor pemerintahan bertambahnya proyek-proyek pembangunan yang mengharuskan dikelola, baik melalui dana APBN maupun non APBN di satu pihak, dan makin disadarinya sistem pertanggungjawaban yang auditable dan accountable, dipihak lain, telah mendorong lajunya perkembanga profesi akuntansi. Pemerintah sangat berperan dalam mendorong perkembangan profesi ini. Diantaranya dengan membentu Tim Koordinator dinas pengembangan akuntansi pada tahun 1985. Saat ini Ikatan Akuntan Indonesia telah menaungi beberapa profesi akuntan, antara lain:

1. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik
2. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Manajemen
3. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Akdemik
4. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Sektor Publik

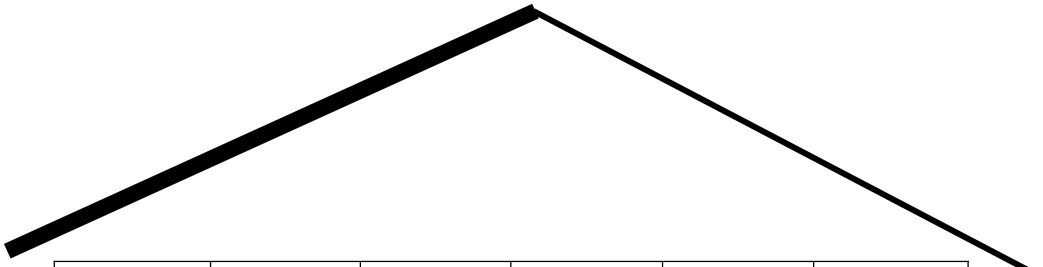
2.4 PRINSIP AKUNTANSI BERTERIMA UMUM (PABU)

Akuntansi dipraktikkan dalam suatu kerangka yang implisit. Rerangka ini dikenal sebagai prinsip berterima umum. Pernyataan No. 4 dari APB menyatakan bahwa PABU dilihat dalam “pengalaman, alasan, kebiasaan, penggunaan, dan… kebutuhan praktis, dan PABU mencakup konversi, aturan dan prosedur-prosedur yang perlu untuk mendefenisi prinsip akuntansi yang berterima pada suatu wktu tertentu.

Sebuah cara untuk memberi makna yang dapat diakui terhadap istilah “berterima umum” adalah menggambarkan kondisi dimana suatu metode akuntansi akan dianggap berterima umum. Literatur tentang PABU telah meluas mencakup sejumlah persyaratan, opini dan pengumuman lain dari berbagai sumber autoritatif. PABU mencakup pengumuman-pengumuman badan penetapan standar, yaitu pernyataan standar akuntansi keuangan dari FASB dan interpretasiya. Opini APB dan buletin riset akuntansi dari AICPA. Sumber lain PABU:

1. Pedoman audit dan akuntansi industri dan pernyataan posisi AICPA dan interpretasi akuntansi AICPA
2. Publikasi-publikasi lain dari FASB, seperti buletin teknis, dan pendahulunya. Seperti pernyataan APB.
3. Publikasi-publikasi SEC, seperti terbitan seri akuntansi.
4. Praktik-praktik yang diakui dan sering muncul seperti terefleksi dalam publikasi AICPA tahuan *Accounting Treds and Techniques.*
5. Makalah-makalah terbitan AICPA, pernyataan konsep FASB, buku teks dan artikel-artikel.

Sumber-sumber diatas dapat dipandang sebagai suatu hirarki. Oleh karena itu, hirarki tersebut dapat digambarkan sebagai sebuah rumah yang mampu menampung semua opini yang dikeluarkan oleh badan-badan akuntansi yang berwenang. Tampilan berikut merupakan sebuah gambar yang menjelaskan hirarki dari prinsip akuntansi berterima umum.



Lantai ke empat	Pernyataan APB	Paper isu AICPA	Pengumum-an profesio-nal lain	Pernyataan konsep FASB	Buku teks dan artikel
Lantai ke tiga	Buletin teknis FASB	Interpretasi akuntansi AICPA	Praktik industri yang sering muncul		
Lantai ke dua	Pedoman audit industri AICPA	Pedoman akuntansi industri AICPA	Pernyataan posisi AICPA		
Lantai ke satu	Pernyataan FASB	Interpretasi FASB	Opini FASB	Buletin riset akuntansi AICPA	
Pondasi	Mencakup asumsi kelangsungan hidup, substansi mengungguli bentuk, netralitas, dasar akrual, konservatisme, materialitas				

Sumber Stevin, Rubin, "The House of GAAP," *Journal of Accountancy* (Juni 1984), hal. 123.

Gambar 2.1 *Rumah PABU*

Pabu Kecil vs Pabu Besar

Akuntansi menghadapi masalah usaha kecil yang terlalu dibebani oleh biaya administrasi dan akuntansi dalam ragka mematuhi aturan-aturan yang tidak relevan, dan kebutuhan akan pembebasan dalam bentuk keinginan-keinginan. Bila mengingat bahwa lebih dari separuh pabrikasi, perdagangan, dan penjualan eceran di Amerika Serikat diproduksi oleh usaha skala kecil dan menengah, permasalahan menjadi semakin bertambah. Pernyataannya adalah apakah memang ada perbedaan yang nyata antara usaha besar dan kecil diantara kebutuhan pengguna informasi usaha besar dan kecil sehingga membenarkan/ menjustifikasi perbedaan dalam aturan akuntansi dalam bentuk dua PABU, yaitu: sebuah PABU kecil untuk usaha kecil atau yang dikelola secara tertutup, dan sebuah PABU besar untuk perusahaan besar.

Berkaitan dengan perbedaan diantara pengguna, isunya adalah bagaimana mengidentifikasi (a) apakah ada perbedaan yang nyata antara kebutuhan pengguna laporan keuangan perusahan publik dan pengguna laporan keuangan perusahaan swasta, (b) apakah ada perbedaan yang nyata di antara pengguna mengenai derajat kepercayaann terhadap laporan keuangan perusahaan swasta sebagai sumber informasi. Riset empiris terhadap kedua pernyataan tersebut menghasilkan temuan yang berbeda-beda. Bukti-bukti menegaskan bahwa pemegang keuangan dan saham publik merupakan pengguna utama laporan keuangan perusahaan. Namun bukti lain menegaskan bahwa pejabat bank bidang peminjaman dan analisis sekuritas memiliki derajat kemiripan yang tinggi dalam preferesi terhadap berbagai tipe informasi yang umumnya dimasukkan dalam laporan keuangan. Hal ini merupakan sedikit contoh dimana dua kelompok memiliki perbedaan dalam preferensi terhadap informasi dengan fokus yang berbeda. Temuan terakhir ini menjadi posisi yang sering diambil oleh penetap standar ketika harus mendefenisikan kebutuhan pengguna.

FASB menyatakan tujuan pelaporan keuangan adalah untuk melayani kebutuhan pengguna laporan keuangan secara umum dan bukan kebutuhan khusus penggua tertentu. Indikasi lain pandangan FASB dinyatakan dalam exposure draft FASB yang diterbitkan sebelum penerbitan FASB No. 14. Pelaporan keuangan untuk segmen perusahaan bisnis. Pandangan yang intuitif dan akurat tentang pengguna utama laporan keuangan perusahaan publik adalah analis keuangan dan pemegang saham publik, dan laporan keuangan perusahaan kecil dan atau yang dikelola secara tertutup biasanya diarahkan pada pemilik manejer dan bankir atau pemberi kredit lainnya.

Kebijakan dan Perubahan Akuntansi

Perusahaan-perusahaan perlu membuat pilihan di antara berbagai metode akuntansi dalam mencatat transaksi yang menyiapkan laporan keuangan mereka. Pilihan ini, yang dituntut oleh akuntansi berterima umum, merepresentasikan kebijakan akuntansi suatu perusahaan. APB dalam opini 22, *Disclosure of Acceding Politicies* (April, 1972), paragraf 6 mendefenisikan kebijakan akuntansi sebagai berikut :

> "kebijakan akuntansi dari sebuah pelaporan entitas adalah prinsip akuntansi spesifik dan metode penerapan prinsip tersebut yang oleh manajemen entitas dipandang paling tepat untuk menyajikan posisi keuangan, perubahan dalam posisi keuangan, dan hasil operasi dengan sewajarnya sesuai prinsip akuntansi berterima umum dan karenanya diadopsi untuk penyiapan laporan keuangan".

Perusahaan juga membuat perubahan akuntansi sebagai bagian kebijakan akuntansi mereka. Keyakinan umum adalah bahwa perusahaan membuat perubahan akuntansi untuk memoles masalah kinerja. Literatur akuntansi menjelaskan perubahan-perubahan dalam prinsip dan estimasi akuntansi dalam pengertian keinginan manajemen untuk mencapai tujuan tertentu seperti perataan laba, atau pengurangan biaya keagenan berkaitan dengan pelanggan perjanjian utang. Sebuah rangkuman hasil riset yang menunjukkan bahwa semakin ketat perjanjian utang, perusahaan akan lebih cenderung mengendorkan ketatnya batasan perjanjian melalui perubahan akuntansi yang tepat.

Badan pengatur akuntansi telah mencoba membatasi kemampuan manajemen untuk menggunakan perubahan akuntansi guna meningkatkan atau menurunkan laba bersih. Sejak tahun 1970, APB no. 20 telah menetapkan bahwa perubahan akuntansi harus diperlakukan sebagai sebuah perubahan efek kumulatif, perubahan dalam laba bersih periode terjadinya perubahan dan pengungkapan dalam catatan efek pengadopsian prinsip akuntansi yang baru terhadap laba sebelum laba luar biasa dan laba bersih dari perubahan periode. SEC melalui Accounting Release no. 177 menentukan bahwa perubahan akuntansi dibuat untuk memperoleh metode akuntansi yang lebih baik, dengan menggunakan pertimbangan bisnis yang masuk akal dalam pemilihannya. Sementara kedua pengumuman tersebut bertindak sebagai mekanisme pengendalian, tidak menghilangkan kemampuan manajemen untuk meningkatkan atau menurunkan laba melalui perubahan akuntansi.

2.5 TUJUAN AKUNTANSI

FASB menyatakan bahwa laporan keuangan perusahaan ditujukan kepada pemegang saham, investor dan kreditur. Lebih lengkapnya FASB (1980) dalam SFAC No.1 menyatakan:

> "Pelaporan keuangan seharusnya menyediakan informasi yang berguna bagi investor dan kreditur yang sekarang dan yang potensial serta para pemakai lain dalam mengambil keputusan investasi, kredit dan keputusan serupa secara resional."

Perlu dicatat bahwa tujuan akuntansi adalah berhubungan dengan fungsi akuntansi historis. Tujuan akuntansi pada umumnya dibagi ke dalam tiga bagian, bagian-bagian tersebut meliputi: (1) informasi untuk pengambilan keputusan, (2) pengguna informasi, dan (3) informasi yang bermanfaat.

Informasi untuk Pengambilan Keputusan

Informasi akuntansi merupakan alat yang digunakan oleh pengguna informasi untuk pengambilan keputusan, terutama oleh pelaku bisnis. Dimana informasi akuntansi diharapkan dapat didefinisikan sebagai sistem informasi yang bisa mengukur dan mengkomunikasikan informasi keuangan tentang kegiatan ekonomi. Informasi akuntansi sangat diperlukan oleh pihak manajemen perusahaan dalam merumuskan berbagai keputusan dalam memecahkan segala permasalahan yang dihadapi perusahaan. Informasi akuntansi yang dihasilkan dari suatu laporan keuangan berguna dalam rangka menyusun berbagai proyeksi, misalnya proyeksi kebutuhan uang kas di masa yang akan datang. Dengan menyusun proyeksi tersebut secara tidak langsung akan mengurangi ketidakpastian, antara lain mengenai kebutuhan akan kas.

Informasi akuntansi berhubungan dengan data akuntansi atas transaksi-transaksi keuangan dari suatu unit usaha, baik usaha jasa, dagang maupun manufaktur. Supaya informasi akuntansi dapat dimanfaatkan oleh manajer atau pemilik usaha, maka informasi tersebut disusun dalam bentuk-bentuk yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Arus informasi akuntansi keuangan dari perusahaan kecil sangat bermanfaat untuk mengetahui bagaimana perkembangan usaha perusahaan, bagaimana struktur modalnya, berapa keuntungan yang diperoleh perusahaan pada suatu periode tertentu.

Informasi akuntansi yang banyak disiapkan dan digunakan perusahaan kecil dan menengah adalah informasi yang diharuskan menurut undang-undang atau peraturan (*statutory*). Selain itu, informasi akuntansi yang seharusnya dibutuhkan

oleh manajemen perusahaan kecil dan menengah dalam pengggunaan informasi akuntansi sangat terbatas sekali. Banyak kelemahan dalam praktik akuntansi terutama pada perusahaan kecil. Kelemahan tersebut disebabkan oleh beberapa faktor, antara lain pendidikan dan *overload* standar akuntansi yang dijadikan pedoman dalam penyusunan pelaporan keuangan.

Informasi bagi Pengguna

Kegunaan informasi akuntansi telah diuraikan secara ringkas diatas. Juga telah dijelaskan bahwa pihak yang memerlukan informasi akuntansi yang dapat berasal dari dalam maupun dari luar perusahaan. Akuntansi menyediakan cara untuk mengumpulkan data ekonomis dan melaporkannya kepada bermacam-macam individu dan pihak-pihak yang berkepentingan. Pemilik dan calon pemilik perusahaan perlu mengetahui bagaimana keadaan keuangan perusahaan dan prospeknya di masa datang. Bagi pemilik, informasi itu dapat digunakan untuk memutuskan apakah ia akan tetap mempertahankan kepemilikannya di perusahaan tersebut, atau menjualnya dan kemudian menanamkan modalnya ditempat lain. Bagi calon pemilik untuk memutuskan apakah ia akan menanamkan modalnya di perusahaan tersebut.

Disisi lain, pihak kreditur ingin mengetahui perkembangan perusahaan setelah pinjaman diberikan. Bank harus selalu menilai kemampuan perusahaan mengembalikan pinjaman untuk memutuskan apakah harus memberi tambahan pinjaman atau menarik pinjaman yang telah diberikan. Bagi calon kreditur, informasi tentang perusahaan diperlukan untuk menilai risiko yang akan terjadi sebelum pinjaman diputuskan untuk diberikan.

Badan-badan pemerintah sangat berkenaan dengan kegiatan keuangan perusahaan untuk tujuan-tujuan pajak dan pengaturan-pengaturannya. Kantor pajak berkepentingan terhadap informasi akuntansi perusahaan untuk memeriksa kebenaran jumlah pajak yang dilaporkan. Pegawai dan serikat pekerjanya sangat tertarik mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan yang mempekerjakannya.

Pihak yang sangat tergantung dan paling banyak berhubungan dengan hasil akhir akuntansi adalah mereka yang diberi tanggungjawab untuk melaksanakan kegiatan perusahaan atau biasa disebut dengan manajemen perusahaan. Jenis informasi yang dibutuhkan untuk tiap-tiap manajemen perusahaan berbeda sesuai dengan besarnya perusahaan. Manajemen sebuah perusahaan kecil mungkin hanya membutuhkan informasi akuntansi yang sedikit saja. Semakin besar perusahaan, semakin sedikit kesempatan manajemen perusahaan untuk berhubungan langsung dengan kegiatan sehari-hari. Tetapi, walaupun demikian,

ia harus mendapatkan informasi yang tepat pada waktunya mengenai berbagai aspek yang terdapat dalam perusahaan tersebut.

Tujuan Pemakai

Setiap kelompok pemakai laporan keuangan memiliki tujuan yang berbeda-beda untuk pelaporan keuangan. Sebagai contoh, para manager dan auditor mereka seringkali berbeda pendapat tentang tujuan yang tepat untuk akuntansi. Misalnya, manager dari banyak perusahaan yang kecil bersama dengan auditor mereka telah diketahui merasa bahwa proses penetapan standar dipengaruhi tujuan-tujuan perusahaan yang lebih besar. Jika seseorang mengambil gagasan untuk memproduksi serangkaian laporan tujuan khusus, orang harus memilih informasi yang relevaan dari berbagai model ramalan dan keputusan untuk pemakai. Sangat mungkin untuk menentukan model keputusan mana yang sedang digunakan dengan mencari bagaimana pemakai sebenarnya mengambil keputusan dan informasi apa yang mereka inginkan. Akan tetapi, prosedur ini mungkin tidak menuntun pada hasil yang terbaik karena pemakai dibatasi oleh informasi akuntansi yang sekarang tersedia. Demikian pula mereka mungkin tidak menggunakan model terbaik berdasarkan informasi yang disediakan untuk mereka.

Pertanggungjawaban

Laporan keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan merupakan salah kesulitan lain dalam penetapan-penetapan tujuan yang untuk pelaporan keuangan adalah bahwa pemakain hanyalah satu sisi dari persamaan informasi. Informasi mempunyai potensi untuk mempengaruhi perilaku baik pemakai maupun pemasoknya. Oleh karena itu kedua belah pihak harus dipertimbangkan dalam transmisi informasi tersebut. Dengan perkataan lain, seseorang harus memperhitungkan juga tujuan pemasok selain tujuan penerima. Jika tidak ada yang lain, orang harus mempertimbangkan biaya penyediaan informasi. Yuji Ijiri berusaha menghimpun berbagai pihak yang bersangkutan dalam suatu model pertanggungjawaban yang di dalamnya ia menggambarkan adanya akuntor, akuntee dan akuntan. Ijiri menjelaskan sebagai berikut (Hendriksen dan Van Breda, 2000):

> "Suatu kerangka dasar berdasarkan pertanggungjawaban, tujuan akuntansi adalah untuk menyediakan suatu sistem arus informasi yang adil diantara akuntor dan akuntee... Berdasarkan hubungan pertanggungjawaban yang mendasari, akuntee mempunyai hak tertentu untuk mengentahui, pada saat yang sama kerangka dasar ini mengakui bahwa akuntor juga mempunyai hak untuk melindungi rahasia. Lebih banyak informasi mengenai akuntor tidak

selalu lebih baik. Mungkin lebih baik dari sudut pandang akuntee tetapi tidak demikian halnya dari keseluruhan hubungan pertanggungjawaban."

2.6 APAKAH AKUNTANSI SENI ATAU SAINS

Baik aturan pembuatan struktur dan praktek akuntansi adakalanya menunjukkan pertanyaan tentang apakah akuntansi adalah suatu seni atau ilmu. Setidaknya seorang pengarang mempersepsikan sebagai suatu ilmu. Bagaimanapun juga, dia tidak benar-benar menyiapkan kriteria untuk menjelaskan suatu ilmu, kecuali dia secara khusus berprasangka dalam istilah-istilah isu-isu penilaian. Selanjutnya, pengarang lainnya mempertahankan akuntansi sangat dekat berhubungan dengan seni. Akuntansi sendiri dapat dilihat sebagai "seni praktek". Tetapi bahwa pengarang tidak menyajikan setiap kriteria nyata untuk membedakan diantara seni dan ilmu. Tentunya kita dapat melihat bahwa pembahasan akuntansi dalam istilah metode ilmiah dan peran pengukuran teori dalam akuntansi secara potensial menempatkan akuntansi dengan domain ilmiah.

Dalam suatu artikel penting dan buku berikutnya, Sterling berusaha untuk mengklarifikasi posisi akuntansi sehubungan dengan ilmu. Dia memandang bahwa seni benar-benar percaya pada interpretasi personal dari para praktisi. Sebagai contoh, seorang penulis akan menunjukkan sebuah model seperti memiliki tiga mata, dimana pelukis lainnya menggunakan dua mata-dan sebuah hidung yang hijau untuk menghasilkan subjek yang sama. Dalam ilmu, bagaimanapun dia mengatakan bahwa seharusnya ada suatu jumlah yang relatif setuju diantara para praktisi tentang fenomena yang diobservasi dan diukur (perhatikan hubungan dari defenisi Sterling's atas ilmu dari suatu konsep pengukuran). Sterling percaya bahwa akuntansi sebagaimana sekarang praktek, jauh lebih dekat terhadap seni dibandingkan sains, berkaitan dengan cara akuntan menemukan masalah-masalah.

Sebaliknya pendukung akuntansi sebagai sains menyatakan bahwa pengajaran model pengukuran akuntansi dapat memberi mahasiswa akuntansi kedalam konseptual tentang apa yang tengah diupayakan akuntansi akrual konvensional tujuan umum yakni melayani kebutuhan pengguna, dan untuk mendorong pikiran kritis tentang bidang dan dinamika perubahan dalam akuntansi. Bagaimana akuntansi diajarkan, sebagai teknik atau sebagai sains, akan mempengaruhi pandangan terhadap bidang tersebut dan kesiapan mahasiswa yang memilih akuntansi sebagai bidang utama yang akhirnya akan bergabung dengan profesi akuntansi. Teori baik dalam arti normatif maupun positif, dan sains akuntansi yang ditempatkan di depan dan tidak hanya dibelakang kurikulum dapat membantu

mahasiswa untuk memahami praktik akuntansi yang lebih baik, untuk disiapkan bagi perubahan-perubahan dalam praktik, dan akhirnya untuk membuat keputusan kebijakan yang lebih baik. Argumen terakhir ini sesuai sepenuhnya dengan apa yang sekarang diterima secara luas bahwa akuntansi merupakan sains sosial yang sangat menjanjikan. Pernyataan ini secara mengesankan dibuat oleh Mautz sebagai berikut (Belkaoui, 2000):

Akuntansi berurusan dengan perusahaan, yang merupakan kelompok sosial, akuntansi berkaitan dengan transaksi dan peristiwa ekonomi lain yang memiliki konsekuensi sosial dan mempengaruhi hubungan sosial, akuntansi menghasilkan pengetahuan yang berguna dan bermakna bagi manusia yang terlibat dalam aktifitas yang memiliki implikasi sosial, akuntansi terutama bersifat mental. Atas dasar pedoman yang tersedia tersebut, akuntansi adalah sebuah sains sosial.

Pandangan akuntansi sebagai suatu sains sosial menembus atmosfir akademik dan lingkungan riset dalam akuntansi, menciptakan suatu pemisahan dalam departement dan profesi. Ada bukti yang luas yang mendukung pemisahan antara kehidupan praktik dan akademik masyarakat luas.

Akuntansi Sebagai Ilmu Sosial Kritis

Ilmu sosial kritis didasarkan pada filosofi teori kritis, yaitu sekelompok pikiran dalam Idealisme Kant dan Hegel. Sebuah upaya perlu dilakukan untuk menyatukan Marxisme ortodoks dengan ilmu sosial, yang karena itu menghasilkan jalur alternatif untuk perkembangan sosial. Tujuan awal dari upaya tersebut adalah:

> Meletakkan pondasi untuk sebuah eksplorasi, dalam sebuah konteks penelitian interdisipliner, dari beberapa pertanyaan yang terkait dengan kondisi yang memungkinkan untuk reproduksi dan transformasi masyarakat, makna kultur, dan hubungan antara individu, masyarakat, dan alam. Meski ada perbedaan dalam cara merumuskan pertanyaan yang ada, pakar teori kritis berkeyakinan bahwa lewat sebuah penilaian masalah sosial dan politik kontemporer, yang bisa menghasilkan kritik ideologi dan terhadap pengembangan politik non-otorita dan non-birokratik (Held, 1980).

Keyakinan akan manusia dapat diringankan, diberdayakan, dan diemansipasi lewat sebuah teori kritik yang diterapkan pada kondisi opresif. Proses ini menghasilkan evaluasi rasional tatanan kehidupan dan sosial yang menghasilkan perubahan praktek dan kebijakan yang dikatakan tidak rasional dan opresif. Pertanyaan yang diperhatikan disini adalah tempat akuntansi, jika ada, dalam konteks tersebut.

Menspesifikasi apa yang dimaksud dengan akuntansi bisa dikatakan tidak wajar, setidaknya bagi pihak di lapangan. Jika orang ingin masuk ke dalam berbagai teks akuntansi, orang bisa menemukan sebuah definisi seperti yang ditetapkan oleh *American Accounting Association* (1966), yang menggambarkan akuntansi sebagai "proses mengidentifikasi, mengukur, dan mengkomunikasikan informasi ekonomi yang bisa menghasilkan penilaian dan keputusan oleh user informasi." Anthony dan Reece (1983) berpendapat bahwa definisi menfokuskan pada akuntansi sebagai bantuan keputusan ketika dibandingkan dengan beberapa definisi teknis lain yang menfokuskan lebih banyak pada teknologi akuntansi. Contoh, Laughlin (1987) mendefinisikan akuntansi sebagai "sebuah usaha yang didasarkan sistem formal yang mengekspresikan kadar numerik dari aksi finansial masa lalu, sekarang, dan masa depan dari perusahaan." Banyak variasi yang ditemukan antara dua kondisi ekstrim ini. Karena itu, definisi yang tepat dari akuntansi bisa muncul sebagai problematik. Dalam setiap definisi, meski begitu, ada sebuah komponen teknologi dominan. Teknologi adalah beberapa sistem aksiom, hukum, aturan dan/atau hubungan, yang diterapkan untuk mempengaruhi beberapa transformasi yang mempunyai signifikan praktikal. Mengidentifikasi, mengukur, dan mengkomunikasikan merupakan sebuah teknologi yang diarahkan untuk mengkonversi, atau menterjemahkan, aktivitas ekonomi menjadi representasi terukur yang bisa digunakan sebagai input keputusan.

Akuntansi adalah sebuah teknologi, tapi ini adalah sebuah teknologi yang bukannya yang steril secara ideologis. Hukum "aksioma", dsb, adalah bukan yang didasarkan pada phenomena, seperti yang ditunjukkan dalam kasus dalam ilmu fisika, tapi berasal dari lingkup sosial. Untuk akuntansi, selain obyektivitasnya, tidak ada "absolut fisik" yang dimaksudkan untuk mendasarkan, dan memverifikasi teknologi. Kerangka di atas adalah sebuah konstruksi sosial. Teknologi ditunjukkan oleh ideologi. Interpretasi kejadian, dan bahkan spesifikasi apa yang merupakan sebuah kejadian, adalah fungsi dari sudut pandang sosial-politik.

Persepsi "realita" adalah seperti melihat sebuah permukaan yang memantulkan. Kita hanya dapat melihat apa yang dipantulkan kembali kepada kita. Permukaan berbeda (kerangka ideologi) mencerminkan sebuah realita berbeda. Semakin banyak kita melihat ke dalam kaca, semakin banyak refleksi menjadi "realita obyektif". Output dari teknologi akuntansi diproyeksikan kepada permukaan reflektif dan distorsinya diinterpretasikan sebagai representasi obyektif dari phenomena "riil". Ini adalah sebuah proses iteratif, dimana kerangka sosial menentukan teknologi akuntansi dan teknologi akuntansi selanjutnya mempengaruhi sosial, yang selanjutnya mempengaruhi teknologi akuntansi, dan seterusnya. Jika tidak ada intervensi, jika gambaran keberadaan tertentu tidak diarahkan ke-

pada kaca ideologi alternatif dan terdistorsi, dan terdistorsi secara berbeda, yaitu sebuah "realitas" yang dipertimbangkan, akuntansi bisa tetap menegaskan dan memperkuat sistem sosial yang menjadi awalnya. Seperti yang dikatakan Argyris dan Schon (1978) dan lainnya, orang harus melangkah ke luar dari sistem untuk bisa mengevaluasinya. Sebuah kritik menunjukkan darimana akuntansi berasal dan karena itu memberikan sebuah peluang untuk memecahkan siklus sistem sosial dominan yang menghasilkan akuntansi, dan akuntansi sendiri selanjutnya mereproduksi dan memperkuat sistem sosial dominan.

Ada level berbeda ketika akuntansi dan sistem sosial dapat dipandang secara mendalam. Pada level yang cukup spesifik, aksi dan interaksi aktor sosial dapat ditemukan pada interface langsung antara proposal dan implementasi teknologi akuntansi dan pihak yang terpengaruh. Contoh disini meliputi laporan nilai-tambah (Burchell dkk, 1985) dan akuntansi biaya (Loft, 1986). Pembahasan berikut bisa melihat hubungan masyarakat-akuntansi dari perspektif yang lebih luas: sebagai sebuah kritik tentang lingkup pergaulan yang dari situ sistem sosial muncul, yaitu, tepatnya asumsi dasar dan ideologi yang mendasarinya, dan pada kondisi tertentu akan memotivasi aksi dari aktor sosial. Kritik pada pertimbangan level-meta ini bisa berkaitan dengan kondisi yang memungkinkan adanya reproduksi dan transformasi masyarakat. Lewat sebuah penilaian terhadap masalah sosial, ekonomi, dan politik kontemporer, sarana untuk menghasilkan kritik bisa ditunjukkan secara potensial dan mendukung evaluasi rasional dari kehidupan orang dan tatanan sosial dan memotivasi perubahan dalam praktek dan kebijakan yang dikatakan tidak rasional dan opresif.

Jika orang menerima dominansi kekuatan kapitalis dalam negara kapitalis, akuntansi seperti yang dijalankan dalam negara ini adalah sebuah teknologi kapitalisme, yang diperhatikan sedikit lebih banyak daripada aktivitas bebas-konteks dan teknis yang ditentukan oleh kekuatan kapitalistik dan didukung oleh ideologi profesional. Gilling, seperti yang dilaporkan oleh Burchell dkk (1985), mendefinisikan "ideologi profesional", seperti berikut:

> Semua profesi mempunyai ideologi definisi, yang dalam makna umum menciptakan sebuah pola pikiran dan cara melihat dunia lewat profesinya. Pola pikiran ini mendefinisikan aktivitas profesi, masalah dan cara yang tepat untuk mendekati masalahnya. Perilaku profesi kepada lingkungan adalah sebuah masalah persepsi dari lingkungan. Ketika sebuah gambaran lingkungan bisa kemudian ditetapkan disini, kemudian perilaku disini bisa ditentukan oleh gambar dan kerangka referensi yang diciptakannya.

Meski Gilling berhubungan erat dengan "masalah teknis" (seperti biaya historis, biaya pergantian, biaya lancar), ataupun prinsip dan praktek akuntansi, definisi ini juga menggambarkan dominasi idelogi kapitalis seputar profesi akuntansi. Dengan melanjutkan metaphora ini, adalah permukaan kaca distorsi dimana kita bisa mendapatkan perspektif kita.

Gambaran akuntansi sebagai teknologi yang ditentukan sosial tidak mengabaikan atau menurunkan dimensi sosial dari akuntansi. Pada sebaliknya, ini menunjukkan realitas yang seringkali diabaikan yaitu ketika sistem sosial berasal dari sebuah sumber dominasi kapitalist. Bahasan teknis disini, faktanya, didominasi oleh sosial, yang secara substansial, dan secara ideologi, membatasi manifestasi teknologi. Dalam konteks ini, akuntansi diarahkan secara mendasar kepada penguatan dan peningkatan kontrol kapitalis seputar sarana produksi.

Apa yang perlu dilihat disini adalah sebuah ekskursi seputar bidang yang belum dipetakan untuk menentukan bilamana domain akuntansi bisa dikatakan sebagai, atau dapat mengambil keuntungan dari ilmu sosial kritis. Pembahasannya adalah seperti berikut, asumsi filosofi yang mendasari pandangan fungsionalist dan ilmu-sosial kritis dari akuntansi akan dikemukakan dan diperbandingkan dalam hal ini. Sebuah kerangka ilmu-sosial kritis dikemukakan, bersama dengan batasan yang ada. Selanjutnya, kritik akuntansi dijalankan menurut pandangan ilmu-sosial kritis. Secara spesifik, teori ilmu-sosial kritis digunakan untuk mengevaluasi dua teori akuntansi. Ekskursi atau penyimpangan yang ada kemudian bisa diatasi dengan ringkasan wawasan yang diperoleh dan saran untuk perkembangannya di masa depan.

Referensi

Arianto, E., 1996. "Pengujian standar CAPM di Bursa Efek Jakarta, pengamatan selama 1994-1995", majalah Manajemen, edisi. Sep-Okt.

Arianto, E, 1996. *Pengujian Efisiensi Lemah Pasar Modal Indonesia*, Majalah Manajemen.

Anis Chariri, 2000, *Hand out Kuliah Teori Akuntansi*, Universitas Diponegoro.

Brealey, R., and Myers, S., 1991. Principles of Corporate Finance, McGraw Hill, New York.

Black, F., Jensen, M.C., and Scholes, M., 1972. "The Capital Assets Pricing Model: Some Empirical Test", in Jensen (ed.) Studies in the Theory of Capital Markets, New York: Prager

Foster, George, 1986. Financial Statement Analysis, Prentice Hall, New Jersey.

Hanafi, M., dan Husnan, S., 1991. "Perilaku Harga Saham di Pasar Perdana: Pengamatan di Bursa Efek Jakarta selama 1990", Management dan Usahawan Indonesia, November.

Husnan, S., 1991. "Efisiensi Pasar Modal Indonesia", Jurnal Ekonomi Indonesia, April.

Sarnat, M., and Levy, H., 1994. Capital Investment & Financial Decisions, Prentice Hall, New Jersey.

Soemarso, 1990. Akuntansi Suatu Pengantar. Buku satu edisi ketiga. Penerbit Rienika Cipta.

Suwardjono, 1996. *Akuntansi Pengantar I,* Konsep Proses Penyusunan Laporan Pendekatan Sistem dan Terpadu. Edisi kedua. BPFE. Yogyakarta.

Thacker, Ronald J, 1979. *Accounting Priciples,* Edisi kedua, Prentice Hall International editions.

-oo0oo-

Bab Tiga

PENGENALAN TERHADAP TEORI

TUJUAN PEMBELAJARAN

- Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:
- Memahami apa yang dimaksud dengan teori dan pengujiannya
- Memahami teori akuntansi dan pembuatan kebijakan
- Memahami peran pengukuran dalam akuntansi
- Memahami penerapan pendekatan ilmiah terhadap akuntansi

3.1 PERUMUSAN TEORI

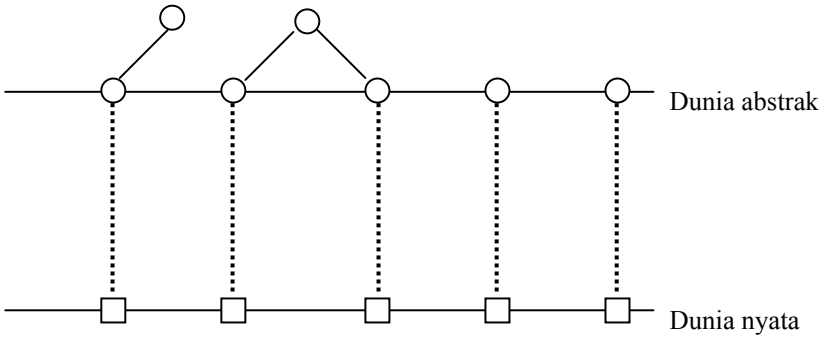
Apakah Teori

Banyak para ahli mengatakan bahwa istilah teori digunakan secara berbeda-beda oleh ilmuan. Perbedaan penggunaan istilah juga tergantung pada sudut pandang ilmu masing-masing ilmuan. Secara umum penggunaan istilah tersebut pada dasarnya sama. Maksudnya bahwa istilah yang di ungkapkan tersebut bermuara pada satu makna umum atau universal. Misalkan, sebuah teori yang mengatakan bahwa air selalu memiliki sifat untuk mencari tempat yang rendah. Untuk teori yang sederhana, istilah teori lainnya sering digunakan seperti hipotesis atau proposisi. Bentuk elegan dari sebuah teori adalah sistem deduktif atas pernyataan penurunan tingkat generalitas.

Bagian-bagian Teori

Pada umumnya, sebuah teori harus diungkapkan dalam suatu bahasa, baik secara verbal atau metematikal. Kita dapat membayangkan sebuah teori sebagaimana di ilustrasikan pada gambar 3.1. dibawah. Berdasarkan gambar tersebut anda akan mengetahui bahwa teori dimulai dari dunia yang tidak

nyata dari abstraksi. Oleh karenanya, dalam pikiran manusia, teori pada akhirnya berhubungan dengan dunia nyata. Dari sudut pandang bahasa, terdapat tiga jenis hubungan dalam struktur teori yang harus diperhatikan. Ketiga unsur tersebut antara lain meliputi: sintaktik, semantik dan prakmatik.



Gambar 3.1 *Gambar Teori*

Sintaktik. Yang pertama disebut dengan cara sintaktik atau hubungan logika. Pada gambar diatas, hubungan ini ditandai dengan garis yang berhubungan bersama konsep dasar (ditandai dengan O), hubungan ini telah dilakukan dengan peran dari pekerjaan bahasa. Sebagai contoh, jika teori diungkapkan dalam bahasa Indonesia, selanjutnya hubungan ini mengacu pada aturan tata bahasa Indonesia; jika teori diungkapkan secara matematis, selanjutnya hubungan ini mengacu pada aturan matematik.

Semantik. Yang kedua adalah hubungan semantik. Hubungan ini ditandai dengan hubungan garis konsep terhadap objek dalam dunia nyata (ditunjukkan dengan segi empat). Kadangkala hubungan ini mengacu pada aturan dari *correspondence*, atau defenisi operasional. Semantik, mengenai hubungan suatu kata, tanda, atau simbol terhadap kejadian atau objek dunia nyata. Hubungan semantik membuat teori menjadi realistis dan bermanfaat. Sebagai contoh, persamaan akuntansi A = L +OE benar-benar abstrak. Hanya ketika kita menghubungkan setiap konsep terhadap objek dunia nyata kita membuat persamaan yang realistis. Peran teori-teori yang menekankan semantik adalah mencari cara-cara untuk memperbaiki penafsiran informasi akuntansi dengan berdasarkan pada pengamatan dan pengalaman manusia.

Pragmatik. Hubungan ketiga adalah hubungan prakmatik. Hubungan prakmatik tidak dijelaskan pada gambar 3.1 diatas. Alasan tidak dimasukkannya teori prakmatik karena beberapa teori tidak melibatkan aspek prakmatik. Hubungan ini bersinggungan dengan pengaruh dan kata-kata atau simbol-

simbol dari orang. Dasar akuntansi harus mampu menjelaskan bahwa seluruh teori akuntansi harus memiliki orientasi prakmatik. Kita tertarik bagaimana konsep akuntansi, dan pengukuran mereka berhubungan dengan dunia nyata, mempengaruhi perilaku manusia. Hal ini diungkapkan dengan pernyataan tujuan akuntansi yang menyediakan informasi bermanfaat untuk pengambilan keputusan bagian-bagian tertentu. Dalam memperkenalkan dasar prakmatik atas teori akuntansi, pendekatan popular dari rumusan teori adalah model keputusan. Landasan pemikiran terhadap model keputusan informasi akuntansi harus memuaskan kebutuhan informasi bagi pengguna.

Beberapa pengarang tidak setuju dengan deskripsi proses ilmiah ini. Thomas Khun misalnya mengatakan bahwa ilmu pengetahuan berjalan dengan menerapkan apa yang ia sebut dengan paradigma, yang dapat didefenisikan sebagai kerangka dasar untuk menghasilkan pertanyaan-pertanyaan riset. Para ilmuan tidak begitu mempersoalkan harus mengkonfirmasi atau menyangkal teori-teori, mereka lebih mempersoalkan apakah mereka mengganggap teori-teori itu lebih atau kurang bermanfaat dalam memancing pertanyaan-pertanyaan yang mendalam tentang sifat dunia kita ini. Teori-teori itu disingkirkan bila tidak bermanfaat dan menghasilkan pertanyaan-pertanyaan.

3.2 PENGUJIAN TERHADAP TEORI

Fungsi terpenting dalam metodologi ilmiah adalah menguji teori untuk menentukan apakah teori tersebut diterima secara luas. Oleh karena itu, apakah kandungan teori mengandung kebenaran secara luas. Sejumlah pendekatan terhadap rumusan teori akuntansi kadangkala disebut sama seperti ilmu sosiologi, keputusan teoritis, komunikasi, atau pendekatan induktif, tetapi apa yang benar-benar penting tidak begitu banyak pendekatannya terhadap konstruksi teori seperti pengujian terhadap teori.

Kriteria Kebenaran

Sebuah perbedaan perlu dibuat dalam membuat defenisi di antara kebenaran dan kriteria kebenaran. Perbedaan tersebut adalah bentuk pertanyaan yang sesuai tentang apa yang dimaksud laporan yang benar, dan pertanyaan tentang bagaimana kita mengenali (mengakui) laporan secara benar. Selama beberapa tahun, para filsuf telah mencoba untuk menggambarkan kebenaran tetapi tidak pernah secara keseluruhan berhasil. Bagaimanapun juga, kegagalan ini tidak memberhentikan para ilmuan untuk menguji sebuah teori.

Terdapat berbagai cara bagi seseorang yang percaya bahwa laporan tertentu dapat diklasifikasikan menjadi benar atau salah. Pada dasarnya, hal ini sebenarnya merupakan kewenangan yang dirasa dalam mendukung laporan keuangan yang kritis yang memimpin seseorang untuk mengizinkan atau menolak kebenaran. Apa yang menjadi wewenang bagi seseorang bagaimanapun juga tidak bagi yang lain. Pernyataan lainnya adalah orang memiliki keyakinan dalam kriteria yang berbeda tentang kebenaran. Oleh karena itu, terdapat tiga klasifikasi umum yang dijadikan dasar bagi seseorang untuk mengukur sebuah kebenaran, antara lain: 1. dasar dogmatis, 2. Tebukti sendiri, 3. Dasar ilmiah

Dasar Dogmatis

Kapanpun kita percaya tentang laporan keuangan yang dibuat oleh orang lain, kita akan berusaha memanfaatkan dasar dogmatis untuk mengakui kebenaran. Tanpa disadari pada dasarnya kita sering melakukan hal ini sepanjang waktu. Kita membaca surat kabar dan percaya apa yang diberitakan oleh surat kabar tersebut. Dibangku kuliah, kita mempercayai dosen kita memberitahukan kepada kita apa yang kita baca di buku-buku pelajaran. Kita tidak dapat secara pribadi mengobservasi atau menguji hal-hal tersebut secara keseluruhan, dan oleh karenanya kita bersandar pada yang lain untuk mengkonfirmasikan hal tersebut kepada kita. Dibawah dasar dogmatis, kita percaya orang memiliki seluruh laporan. Seperti kepercayaan terhadap agama atau politik, doktrin, karisma dan lain-lain.

Dalam akuntansi, dogmatisme adalah dasar dimana akuntan datang untuk memperoleh keabsahan atas aturan dan prosedur. FASB, atau badan-badan berwenang lainnya, isu-isu yang diumumkan diterima oleh seluruh profesi. Gaya dari operasi ini menginginkan keseragaman tertentu atas praktek yang diperlukan, kecuali kekacauan yang akan dihasilkan. Isunya adalah apakah kepercayaan dalam badan berwenang ditempatkan secara baik.

Kelemahan terhadap dasar dogmatis merupakan bukti introspeksi, termasuk bias personal yang diterima dalam menentukan apakah suatu laporan adalah benar. Faktor krusial adalah pendapat individu secara personal tentang orang atau kelompok yang membuat laporan. Bukti objektif adalah dukungan terhadap laporan sekunder.

Terbukti Sendiri

Justifikasi tentang terbukti sendiri merupakan suatu cara untuk menentukan kebenaran akan alasan kemampuan, perasaan atau kenyataan yang jelas terhadap laporan keuangan berdasarkan pengetahuan umum, pengalaman, dan observasi. Sebagai contoh, akuntansi melibatkan penggunaan harga pasar yang adalah

kebenaran terbukti sendiri. Penggunaan harga pasar tentunya susah untuk dilihat, oleh karena itu perlu studi empiris untuk menentukan kebenaran akan penggunaan harga pasar tersebut. Berdasarkan contoh tersebut, proposisi terbukti sendiri telah diterima sebagai postulate dalam suatu sistem deduktif. Kriteria atas terbukti sendiri telah mengungkapkan ketidakpercayaan dalam ilmu. Beberapa proposisi terdahulu mengenai kebenaran terbukti sendiri telah menunjukkan kepalsuan. Bahkan dasar aksioma-aksioma sistem matematis sudah tidak lagi secara luas mempertimbangkan terbukti sendiri.

Dasar Ilmiah

Pendekatan dasar ilmiah untuk mengakui kebenaran saat ini adalah hasil dari proses selama beberapa tahun tentang perdebatan atas *trial an error*. Kesimpulan yang dicapai tentang dasar ilmiah adalah bahwa orang layak dibujuk berdasarkan logika dan objektifitas, bukti empiris. Pengujian terhadap teori atau proposisi untuk menentukan apakah pantas memasukkannya ke dalam dua bentuk kategori. Suatu teori atau laporan harus diformulasikan dalam suatu cara yang membuatnya lebih teruji. Oleh karenanya, hal tersebut harus diformulasikan agar masuk ke dalam satu dari dua kategori yang didiskusikan. Dalam kategori pertama, keseluruhan laporan menghasilkan kebenaran atau kepalsuan logika atau alasan sendiri. Pengujian terhadap aturan sintaktik merupakan dasar dari pengujian ini. Kebenaran atau kepalsuan dari laporan dapat dibangun tanpa referensi dari pengalaman-pengalaman yang berhubungan dengan perasaan.

3.3 TEORI DARI SUDUT AKUNTANSI

Komposisi keseluruhan teori akuntansi terdiri dari atas sistem deduktif. Metode yang lebih tepat untuk merumuskan logika dalam pemikiran deduktif ditemukan dalam pendekatan aksiomatik atau pendekatan matematis dari teori akuntansi. Dalam metode ini, simbol-simbol matematis diberi ide dan konsep tertentu. Kerangka dasarnya diberikan dalam bentuk model-model matemetis yang menggunakan aljabar matriks atau logika simbolik. Batasan-batasan dapat diterapkan dalam bantuk pernyataan-pernyataan matematis. Oleh karena itu dimulai dari postulat dan aturan dasar inferensi logis, teorema-teorema dapat dirumuskan dan diuji melalui operasi matematis. Jadi metode aksiomatis dapat menghasilkan penerapan metode deduktif yang sangat teliti.

Menurut Hendriksen dan Van Breda (2000), salah satu kelemahan utama metode deduktif adalah bahwa, jika salah satu postulat atau premis ternyata salah, kesimpulan juga bisa salah. Selain itu pendekatan ini dianggap terlalu jauh

dari realitas untuk dapat menurunkan prinsip-prinsip yang realistis dan dapat dilaksanakan, atau untuk menghasilkan dasar bagi aturan praktis. Tetapi kritik ini biasanya berasal dari kesalahpahaman mengenai tujuan dan arti teori. Teori tidak mesti seluruhnya praktis agar teori itu berguna dalam menetapkan prosedur yang dapat dilaksanakan. Tujuan utama teori adalah memberikan kerangka dasar bagi pengembangan ide-ide baru dan prosedur-prosedur baru, serta untuk memberikan bantuan dalam menentukan pilihan di antara prosedur-prosedur alternatif.

Teori akuntansi, bagaimanapun juga telah gagal untuk diaksiomatisasi sebagaimana seperti sebuah teori. Oleh karenanya, para ilmuan akuntansi tidak menunjukkan asal-usul logis perbedaan diantara tingkat pelaporan. Pengaksiomaan melibatkan persyaratan-persyaratan yang ketat. Pertimbangan pengalaman dari bidang studi lainnya hanya dengan proses yang panjang dari proses *tial and error* sebuah sistem untuk dapat memenuhi persyaratan. Hal ini menjadi alasan FASB berbicara tentang kerangka konseptual akuntansi, dibandingkan dari keseluruhan teori lainnya yang tidak mempertimbangkan asal usul logika. Pada saat sekarang ini, kita memiliki sebuah pengertian yang intuitif atas berbagai laporan yang membangun teori akuntansi. Kerangka konseptual mengungkapkan pengertian ini. Sebuah teori yang menyeluruh tentang akuntansi seharusnya berperan untuk mengenali objek ekonomi relevan tertentu dan mengukur karakteristik nilai atas objek ekonomi ini dan juga menyediakan suatu dasar untuk menghakimi apakah memberikan suatu praktek yang baik atau buruk.

Teori Akuntansi dan Pembuatan Kebijakan

Hubungan diantara teori akuntansi dan proses standar-setting seharusnya dipahami dengan konteks yang luas, sebagaimana ditampilkan pada gambar 3.1. berikut. Jika anda perhatikan gambar 3.1. tersebut sangat sederhana. Kondisi ekonomi memiliki dampak terhadap faktor politik dan teori akuntansi. Faktor-faktor politik, pada gilirannya juga memiliki pengaruh pada teori akuntansi.

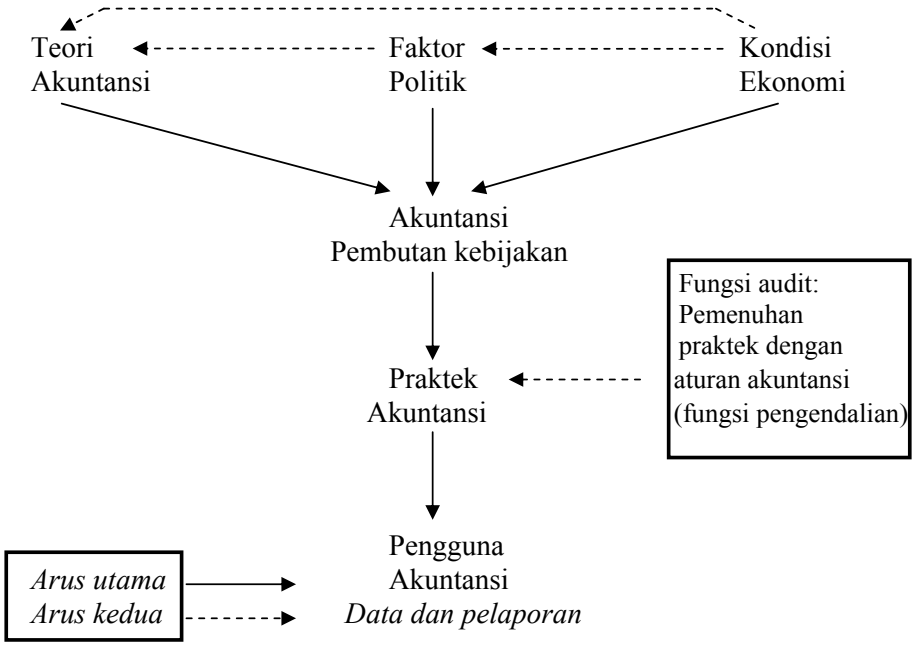
Badan-badan seperti FASB dan SEC yang telah dibebankan dengan pembuatan aturan akuntansi keuangan, bentuk fungsi suatu kebijakan. Fungsi kebijakan juga disebut standar setting atau *rule making* yang secara spesifik mengacu pada proses dari sampainya pengumuman-pengumuman yang dikeluarkan oleh FASB atau SEC. Masukan terhadap fungsi pembuat kebijakan berasal dari tiga sumber utama.

Istilah faktor-faktor politik mengacu pada pengaruh atas pembuatan kebijakan dari seluruh subjek terhadap hasil aturan atau regulasi. Yang termasuk dalam kategori ini akan menjadi auditor, yang bertanggungjawab untuk menilai apakah aturan telah diikuti; mempersiapkan laporan keuangan, mewakili organ-

isasi seperti eksekutif keuangan, institusi, investor, mewakili organisasi seperti Chartered Financial Analysis, dan publik itu sendiri, yang boleh jadi diwakili oleh kelompok pemerintah seperti kongres atau departemen-departemen agensi pemerintah. Sebagai tambahan, manajemen perusahaan dan asosiasi industri perdagangan merupakan komponen penting politik dari proses pembuatan kebijakan.

Teori akuntansi dikembangkan dan ditemukan kembali oleh proses penelitian akuntansi. Umumnya profesor akuntansi membawanya ke arah penelitian, tetapi beberapa individu dari organisasi pembuat kebijakan, akuntan publik dan industri swasta juga berperan penting dalam proses penelitian. Standar dan pengumuman-pengumuman lainnya dari organisasi pembuat kebijakan merupakan interpretasi dan menempatkannya pada praktek dalam tingkat organisasional. Sebaliknya, output terhadap tingkat kebijakan merupakan implementasi dari tingkat praktek akuntansi.

Para pengguna terdiri dari beberapa kelompok dan termasuk pemegang saham maupun kreditur potensial dan aktual seperti juga publik secara luas. Penting untuk diingat bahwa pengguna tidak hanya mengerjakan laporan keuangan dan pelaporan dalam pengambilan keputusan tetapi juga dipengaruhi oleh fungsi pembuatan kebijakan dan penerapannya pada tingkat praktek akuntansi.



Gambar 3.2 *Lingkungan akuntansi keuangan*

3.4 PERAN PENGUKURAN DALAM AKUNTANSI

Pengukuran adalah aspek penting dari teori akuntansi. Pengukuran merupakan bagian signifikan dari pemeriksaan ilmiah, penetapan/pemberian angka terhadap objek atau fenomena menurut aturan tertentu. Yang dimaksud dengan penetapan/pemberian angka dalam hal ini adalah melakukan pemetaan (*mapping*). Sedangkan aturan tidak lain merupakan panduan atau perintah untuk melaksanakan sesuatu yang telah ditentukan. Pengukuran dilakukan untuk menilai sejumlah kejadian-kejadian secara empiris.

Pengukuaran didefenisikan sebagai tanda terhadap nomor-nomor dari atribut atau kekayaan atas objek yang diukur, yang sama persisnya sama dengan yang akuntan lakukan. Objek sendiri mempunyai banyak hal. Sebagai contoh, asumsikan sebuah perusahaan manufaktur memiliki sebuah mesin bubut. Mesin bubut mempunyai ciri-ciri seperti panjang, lebar, berat dan tinggi. Jika kita membuat atributnya secara fisik (karena pengukuran akuntansi dibuat dalam rupiah) masih ada beberapa hal lainnya yang dinilai dapat di tandai. Hal ini meliputi biaya historis, biaya pengganti dari mesin bubut pada kondisi saat ini, harga jual dari mesin bubut pada saat ini, nilai masa yang akan datang dari arus kas masa depan yang mesin bubut akan hasilkan. Atribut merupakan karakteristik tertentu dari objek yang ingin diukur. Pada proses pengoperasionalisasiannya, terdapat tiga bagian proses yang harus dilakukan:

1. Memilih kejadian-kejadian empiris yang diobsevasi
2. Mengembangkan susunan aturan pemetaan: suatu rencana untuk menilai sejumlah simbol-simbol dalam menyajikan aspek peristiwa yang diukur.
3. Menerapkan aturan pemetaan terhadap masing-masing pengamatan peristiwa

Para ahli matematika berpendapat bahwa dalam melakukan pengukuran harus melibatkan perhitungan. Oleh karenanya, dalam menilai sejumlah objek, tentunya untuk menghasilkan sejumlah tingkatan yang dimiliki oleh seluruh objek tersebut. Pembahasan tentang pengukuran ini menguatkan pendangan umum atas sejumlah simbol-simbol dengan aturan pemetaan yang dapat mencerminkan konsep kwantitatif dan kwalitatif. Tujuan pengukuran adalah untuk mendukung atau menolak hipotesis. Peneliti menyimpulkan dari kondisi hipotesis-hipotesis yang ada. Selanjutnya mereka mengukur keadaan ini dalam dunia nyata. Jika ditemukan, data memberi dukungan terhadap hipotesis; jika gagal, peneliti menyimpulkan hipotesis adalah salah.

3.5 PROSES PENGUKURAN

Proses pengukuran merupakan hal yang sama dengan pendekatan ilmiah atas konstruksi dan pengujian teori. Pembahasan tentang skala berhubungan dengan pertanyaan tentang konstruksi dan implementasi teori. Seharusnya terdapat aturan untuk menempatkan angka-angka yang ada sebelumnya agar dapat diukur. Aturan ini biasanya merupakan bentuk susunan atas operasionalisasi yang harus dipikirkan karena tugas yang diberikan. Rumusan tentang aturan yang diberikan menunjukkan tentang skala. Pengukuran hanya dapat dilakukan berdasarkan suatu skala. Pertanyaan tentang pengujian suatu teori berhubungan dengan pertanyaan atas berbagai macam pengukuran.

Pengukuran Fundamental

Pengukuran fundamental merupakan penandaan nomor atas kepemilikan yang mengacu pada referensi kepemilikan berdasarkan pada hukum, dan tidak tergantung pada pengukuran dari setiap variabel lainnya. Skala rasio dapat diformulasikan untuk setiap kekayaan berdasarkan hubungan hukum pengukuran yang berbeda (kuantitas) dari kekayaan yang diberikan. Penjelasan terhadap jumlah-jumlah tergantung pada teori empiris yang dikonfirmasi memerintahkan operasi pengukuran. Sebaliknya, kekayaan fundamental merupakan tambahan. Oleh karena itu, sangat sederhana untuk menemukan hubungan secara fisik berdasarkan aritmatika. Misalnya, terdapat hubungan yang diamati antara variabel X dengan variabel Y. Karena hubungan paralel yang diamati tersebut, para ilmuan dapat secara sederhana membentuk operasi mekanika secara matematis.

Pengukuran Asal

Pengukuran asal merupakan suatu pengukuran yang tergantung pada dua atau lebih kuantitas lainnya. Misalnya, pengukuran terhadap kepadatan. Kepadatan tergantung pada dua ukuran kuantitas yaitu massa dan volume. Asal operasioanalisasi pengukuran tergantung pada hubungan yang diketahui dari dasar kepemilikan. Kepemilikan didasarkan pada hubungan teori empiris yang dikonfirmasi memberikan kepemilikan terhadap kepemilikan lainnya. Operasionalisasi secara matematis dapat dibentuk berdasarkan jumlah dari asal pengukuran karena hubungan matematik dan operasionalisasi secara fisik dari dasar pengukuran kekayaan. Hal ini telah menunjukkan adanya pengukuran, misalnya pengukuran temperatur. Untuk mengukur temperatur, kita hanya butuh untuk mengukur tekanan, volume, atau masalah listrik. Walaupun dalam kasus pengukuran didasarkan pada dasar hukum. Saat ini, karena ilmuan alam menyadari begitu banyak hubungan diantara kepemilikan secara fisik, mereka dapat secara

sederhana langsung mengukur berdasarkan pada beberapa dasar kekayaan. Tetapi, contoh tersebut tidak dapat dijelaskan pada ilmuan sosial, karena tidak ada kesesuaian yang dapat disetujui tentang kepemilikan dalam ilmu sosial.

3.6 JENIS PENGUKURAN

Hubungan diantara sistem pengukuran itu sendiri dan atribut dari objek yang diukur menentukan tipe pengukuran. Tipe sederhana dari sistem pengukuran meliputi skala nominal, skala ordinal, skala interval, skala rasio.

Skala Nominal

Skala nominal memungkinkan data dikumpulkan lebih banyak dibandingkan yang lainnya. Dengan data nominal, anda mengumpulkan informasi berdasarkan variabel atau berdasarkan desain yang dikelompokkan kedalam dua atau lebih kategori. Kedua kategori tersebut adalah *mutually exclusive* dan *collectively exhaustive*. Setiap kategori dalam klasifikasi data tidak boleh saling tumpang tindih atau setiap peristiwa bersifat saling lepas, suatu peristiwa tidak mempengaruhi peristiwa lainnya. Dalam skala nominal angka yang diberikan kepada objek mempunyai arti sebagai label saja, dan tidak menunjukkan tingkatan apa-apa. Misal, skala nominal mengklasifikasikan jenis kelamin. Jenis kelamin merupakan variabel yang terdiri dari dua kategori: 1 [pria], 2 [wanita]. Variabel jenis kelamin bukan merupakan variabel yang saling tumpang tindih, artinya bahwa seseorang hanya memiliki satu jenis kelamin saja. Contoh lain dalam skala nominal yaitu status perkawinan, agama, keyakinan politik, kebangsaan dan pengalaman (menyenangkan, tidak menyenangkan).

Skala Ordinal

Skala ordinal termasuk kedalam karakteristik skala nominal ditambah indikator yang diperingkat. Data ordinal dimungkinkan jika transistivitas pernyataan terpenuhi. Pernyataan ini menyebutkan: jika x lebih besar dibandingkan dengan y dan y lebih besar dari z kemudian x lebih besar dari z. Penggunaan skala ordinal berarti pernyataan tentang "lebih besar dari" atau "lebih kecil dari" (suatu kesamaan pernyataan yang dapat diterima) tanpa memberitahukan seberapa besar atau seberapa kecil. Ketika ukuran ordinal berbicara tentang "lebih besar dari" atau "lebih kecil dari", penjelasan lainnya dapat berupa "lebih tinggi dari" atau "lebih semangat dari" "lebih cantik dari" atau "keseluruhan dari". Oleh karena itu, perbedaan diantara baris 1 dan baris 2 tentang skala mungkin lebih atau kurang dari perbedaan diantara baris 2 dan 3. Pada dasarnya skala ordinal menggunakan

ilustrasi dari x > y > z. Sejumlah kasus dapat diperingkat. Misal, mahasiswa ingin meneliti terhadap 10 bintang pemain bola terbaik di Indonesia. Responden diminta untuk menyusun urutan pilihan terhadap masing-masing pemain bola dengan menyatakan dalam bentuk angka 1, 2, 3, 4, 5, 6……..10. Angka 1 menunjukkan kategori pemain yang paling kurang baik demikian seterusnya sampai angka 10 yang menunjukkan ranking pemain bola terbaik Indonesia.

Skala Interval

Skala interval merupakan suatu skala yang didasarkan pada unit-unit pengukuran yang sama, yang menunjukkan besar atau kecilnya suatu karakteristik atau sifat tertentu. Skala interval memberi keuntungan yang pasti melebihi skala nominal dan skala ordinal karena skala interval menunjukkan derajat sifat atau karakteristik yang sebenarnya. Skala pengukuran ini menggunakan konsep jarak atau interval yang sama. Misalnya, tinggi 10 cm 15 cm sama dengan tinggi 20 cm 25 cm.

Skala Rasio

Skala rasio merupakan skala pengukuran yang menunjukkan kategori, peringkat, jarak dan perbandingan construk yang diukur. Skala rasio juga dapat dikatakan bahwa skala ini mencakup keseluruhan skala yaitu skala nominal, ordinal, interval dan rasio. Perbedaan utama antara skala rasio dengan skala interval adalah: a) data skala rasio memiliki titik nol yang mempunyai arti, dan b) baris antara keduanya juga mempunyai arti. Misal, berat merupakan contoh dari skala rasio. Angka-angka skala rasio memiliki kualitas bilangan riel yang dapat dijumlahkan, dikurangi, dikalikan atau dibagi, dan dinyatakan dalam hubungan rasio. Jika berat badan seseorang adalah 80 kg sama dengan dua kali lipat dari orang yang memiliki berat badan 40 kg. 5 gr adalah setengah dari 10 gr. 20 gr adalah empat kali 5 gr. Salah satu keuntungan yang dapat dinikmati oleh para praktisi ilmu-ilmu eksakta ialah kemampuan mendeskripsikan variabel dalam bentuk skala rasio. Ilmu-ilmu perilaku terpaksa hanya mendeskripsikan variabel dalam bentuk skala interval, suatu pengukuran yang sebenarnya kurang seksama.

3.7 RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Apa yang dimaksud dengan reliabilitas atas suatu pengukuran atau ketepatan dari suatu pengukuran? Untuk menjawab pertanyaan ini, pertama kita dapat mengatakan bahwa tidak ada pengukuran yang bebas atas kesalahan kecuali perhitungan. Kita dapat menghitung jumlah dari kursi-kursi dalam suatu ruangan

dan sama benarnya. Tetapi kecuali untuk penghitungan, seluruh pengukuran-pengukuran terlibat kesalahan-kesalahan. Berikut ini dijelaskan mengenai konsep reliabilitas.

Pengukuran Reliabilitas

Reliabilitas menyangkut ketepatan alat ukur. Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu instrumen dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Reliabilitas dapat lebih mudah diperkirakan jika pertanyaan berikut dijawab.

1. Jika set objek yang sama diukur berkali-kali dengan alat ukur yang sama, apakah kita akan memperoleh hasil yang sama.
2. Apakah ukuran yang diperoleh dengan menggunakan alat ukuran tertentu adalah ukuran sebenarnya dari objek tersebut.
3. Berapa besar kesalahan yang kita peroleh dengan menggunakan ukuran tersebut terhadap objek.

Jawaban untuk pertanyaan diatas berhubungan dengan konsistensi stabilitas, ekuivalensi dan internal. Suatu alat ukur disebut mempunyai reliabilitas tinggi atau dapat dipercaya, jika alat ukur itu mantap, dalam pengertian bahwa alat ukur tersebut stabil dapat diandalkan dan dapat diramalkan. Suatu alat ukur yang baik tidak berubah-ubah pengukurannya dan dapat diandalkan karena penggunaan alat ukur tersebut berkali-kali akan memberikan hasil yang serupa. Selanjutnya memberikan aspek ketepatan atau akurasi. Ukuran yang akurat adalah ukuran yang sesuai dengan yang ingin di ukur. Jika kedua aspek diatas yaitu aspek stabilitas dan aspek akurasi digabungkan, maka dapat disimpulkan bahwa alat ukur tersebut mantap dan dapat mengukur secara cermat dan tepat. Suatu alat ukur juga harus sedemikian rupa sifatnya, sehingga kesalahan yang terjadi, yaitu kesalahan pengukuran yang random sifatnya dapat di tolerir. Dari aspek-aspek reliabilitas di atas dapat disimpulkan bahwa reliabilitas adalah ketepatan atau tingkat presisi suatu ukuran atau alat ukur. Tabel 3.1 dibawah merupakan ringkasan dan estimasi terhadap keandalan.

Koefisien Stabilitas

Koefisien stabilitas maksudnya bahwa peneliti dapat menjamin konsistensi hasil dengan melakukan pengulangan instrumen terhadap orang yang sama dengan instrumen yang berbeda. Prosedur observasi dikatakan stabil jika memberikan bacaan yang sama terhadap orang-orang ketika dilakukan pengujian berulang-ulang kali. Observasi mungkin sering diulangi terhadap suatu subjek

dan membandingkannya dengan konsistensi. Ketika terdapat banyak waktu untuk mengukur perbedaan, ada kesempatan bagi faktor-faktor situasional untuk diubah karena mempengaruhi observasi.

Tabel 3.1 *Ringkasan Estimasi Reliabilitas*

Jenis	Koefisien	Yang harus diukur	Metode yang digunakan
Test retest	Koefisien stabilitas	Keandalan dari suatu instrumen yang diuji dilakukan dengan menguji score. Pengujian yang sama diatur dua kali terhadap subjek dari suatu interval kurang dari enam bulan	**Metode korelasi**
Bentuk-bentuk paralel	Koefisien ekuivalensi	Derajat tingkat yang mana format alternatif menyangkut ukuran yang sama menghasilkan hasil serupa atau sama	**Metode korelasi**
Split half **Kuder Richardson 20** **Cronbach's alpha**	**Konsistensi Internal**	**Tingkat dimana item-item instrumen adalah homogen dan mencerminkan contruk yang sama.**	**Khusus rumus korelasi**

Pengukuran stabilitas dalam situasi survey lebih sulit dan sedikit lebih mudah dihitung dibandingkan studi observasional. Ketika peneliti mengobservasi tindakan-tindakan tertentu secara cepat, biasanya peneliti dapat melakukan survey ulang hanya sekali. Proses pengujian stabilitas biasa dikenal dengan test-retest realiability, pengujian ini pada dasarnya untuk mengetahui reliabilitas data berdasarkan stabilitas atau konsistensi jawaban responden. Salah satu metode statistik yang umumnya digunakan untuk mengukur koefisien stabilitas atau teknik test-retest ini adalah *pearson correlation*.

Koefiesian Ekuivalensi

Perspektif kedua dalam keandalan yaitu mempertimbangkan seberapa banyak kesalahan yang diperkenalkan oleh peneliti yang berbeda dari pengungkapan sampel yang berbeda terhadap item-item yang dipelajari. Oleh karena itu, ketika stabilitas berkaitan dengan seseorang atau situasional dari satu waktu ke lain waktu, maka koefisien ekuivalen berkaitan dengan berbagai variasi pada satu titik waktu diantara para observer dan sampel dari item-item. Cara yang baik untuk menguji ekuivalen dari observasi yang berbeda yaitu membandingkan skor terhadap kejadian yang sama. Pendekatan ini lebih menekankan pada perbedaan bentuk instrumen, subjek penelitian maupun construk pada saat pengukurannya sama. Peneliti melalui pendekatan ini menguji korelasi skor jawaban responden untuk mengetahui koefisien ekuivalensi antara skor jawaban dengan menggunakan instrumen pengukuran yang berbeda.

Konsistensi Internal

Konsep reliabilitas menurut pendekatan ini adalah konsistensi diantara butir-butir pertanyaan atau pernyataan dalam suatu instrumen. Tingkat keterkaitan antar butir pertanyaan atau pernyataan dalam suatu instrumen untuk mengukur construk tertentu menunjukkan tingkat reliabilitas konsistensi internal instrumen yang bersangkutan. Untuk mengukur konsistensi internal, peneliti hanya memerlukan sekali

pengujian dengan menggunakan teknik statistik tertentu terhadap skor jawaban responden yang dihasilkan dari penggunaan instrumen yang bersangkutan. Terdapat tiga pengukuran konsistensi internal, yaitu: 1). split-half reliability, 2). Kuder Richardson 20, 3). Cronbach's alpha.

Strategi Memperbaiki Reliabilitas

Pada saat melakukan pengujian reliabilitas data, biasanya terdapat kesalahan-kesalahan umum yang dilakukan peneliti. Salah satu kesalahan umum tersebut bisa jadi salah dalam memasukkan data kedalam program bantu statistik. Untuk mengatasi hal yang seperti itu, peneliti dapat memilih beberapa langkah seperti dibawah ini:

1. Meminimalisasi variasi sumber-sumber eksternal
2. Menstandarisasi kondisi-kondisi di bawah pengukuran yang terjadi
3. Memperbaiki konsistensi penyelidikan dengan menggunakan pelatihan yang lebih baik, melakukan pengawasan, dan memotivasi orang-orang untuk menghasilkan penelitian.
4. Meluaskan contoh terhadap ukuran pertanyaan yang digunakan dengan menambahkan pertanyaan yang sama untuk pengumpulan data instrumen atau dengan menambah lebih banyak observer atau kesempatan bagi study observasional.
5. Memperbaiki konsistensi internal dari instrumen yang tidak termasuk data yang ditarik untuk di analisis dari ukuran pertanyaan yang menimbulkan respon ekstrim. Pendekatan ini mengharuskan asumsi yang mencerminkan skor total kinerja yang tinggi dan skor total yang rendah.

Pengukuran validitas

Banyak bentuk pengujian validitas yang disebutkan dalam linteratur-literatur penelitian. Pertama ada yang disebut dengan pengujian validitas eksternal yang mengacu pada kemampuan data untuk dapat digeneralisasi. Kedua adaalah pengujian validitas internal. Akan tetapi dalam bab ini kita membahas tentang uji validitas internal. Validitas dalam hal ini merupakan akurasi temuan penelitian yang mencerminkan kebenaran sekalipun responden yang dijadikan objek pengujian berbeda. Validitas dalam penelitian ditentukan oleh proses pengukuran yang akurat. Suatu instrumen pengukur dikatakan valid jika instrumen tersebut mengukur apa yang seharusnya di ukur. Thorndike dan Hagen (1955) membagi validitas atas dua jenis, yaitu: validitas langsung dan validitas derivatif. Validitas langsung adalah jenis validitas yang bergantung pada analisa rasional dan putusan profesi, sedangkan validitas derivatif bergantung pada pembuktian statistik dan

empiris. Disamping itu, Kerlinger (1973) membagi validitas menjadi tiga bagian. Ketiga bagian tersebut meliputi: 1) content validity, 2) criterion-related validity dan 3) construk validity. Adapun pembagian validitas yang dibahas disini adalah validitas menurut Kerlinger.

Content Validity

Content Validity merupakan pengukuran instrumen yang mengandung butir-butir pertanyaan yang memadai dan representatif untuk mengukur construk sesuai dengan yang dinginkan peneliti. Untuk mengevaluasi content validity terhadap suatu instrumen, yang paling utama adalah menyesuaikannya terhadap kelayakan element-elemen. Menentukan content validity di lakukan dengan pendekatan pertimbangan dengan beberapa pendekatan: pertama, dengan cara desain yaitu dengan menentukan secara hati-hati defenisi yang berkaitan dengan topik, item-item, skala yang digunakan. Proses logis ini dilakukan dengan pendekatan intuitif dan unik terhadap setiap desain penelitian. Cara yang kedua untuk menentukan content validity dengan menggunakan orang-orang sebagai panelis, tujuannya adalah untuk mempertimbangkan seberapa baik standar instrumen. Seorang panelis bebas menilai item-item yang di uji untuk pengujian kinerja. Jika apa yang terkandung dalam suatu instrumen menunjukkan secara jelas apa yang ingin diukur, maka instrumen tersebut memiliki content validity yang tinggi.

Criterion-Related Validity

Criterion-Related Validity mencerminkan kerahasiaan dari ukuran yang digunakan untuk memprediksi atau mengestimasi. Milsal, peneliti ingin memprediksi suatu hasil atau mengestimasi keberadaan dari perilaku atau kondisi saat ini. Uji criterion-related validity dilakukan dengan cara menghitung koefisien korelasi antara skor yang diperoleh dari penggunaan instrumen baru dengan skor dari penggunaan instrumen lain yang telah ada sebelumnya yang memiliki kriteria relevan. Ada dua jenis pendekatan kriteria ini, yaitu: 1) *concurent validity*, adalah jika pengujian korelasi dilakukan terhadap skor instrumen baru dengan instrumen yang pada saat bersamaan, dan 2) *predictive validity*, jika korelasi skor kedua instrumen merupakan hasil pengukuran pada saat yang berbeda, dimana pengukuran instrumen yang baru dilakukan sebelum pengukuran instrumen lain yang memiliki kriteria relevan. Peneliti harus menjamin bahwa validitas kriteria yang digunakan harus benar-benar valid. Sumber-sumber yang mendukung setiap kriteria yang diukur supaya valid harus ada: 1) hubungan, 2) bebas dari bias, 3) andal, 4) tersedia.

Construk Validity

Construk merupakan abstraksi dari generalisasi khusus dan merupakan suatu tahap yang dicitptakan khusus untuk kebutuhan ilmiah dan mempunyai pengertian terbatas. Construk ini diberi defenisi sehingga dapat di amati dan di ukur. Dalam mengevaluasi construk validity, kita mempertimbangkan teori dan instrumen yang digunakan. Jika kita tertarik mengukur pengaruh "budaya organisasi" terhadap kinerja perusahaan, maka budaya perusahaan mempunyai defenisi operasional yang berkaitan dengan teori dasar. Untuk itu, maka yang pertama-tama dikerjakan oleh seorang peneliti adalah menganalisa unsur-unsur yang menjadi bagian dari construk tersebut. Ada dua cara pengujian construk validity: 1) *convergent validity*, dimana validitas suatu instrumen ditentukan berdasarkan konvergensinya dengan instrumen lain yang sejenis dalam mengukur construk, 2) *discriminant validity*, dimana validitas suatu instrumen ditentukan berdasarkan rendahnya korelasi dengan instrumen lain yang digunakan untuk mengukur construk lain. Tabel 3.2. dibawah meringkas ketiga macam validitas pengukuran diatas.

Tabel 3.2 *Tiga Macam Validitas Pengukuran*

Jenis Validitas		Pengertian
01	Content validity	Kemampuan butir-butir pernyataan dalam instrumen mewakili semua unsur dimensi konsep yang sedang diteliti
02	Construct validity a. convergent validity b. discriminant validity	Kesesuaian instrumen dengan teori tentang konsep yang diteliti tingkat korelasi antara dua instrumen pengukur konsep yang sama. Kerendahan tingkat korelasi instrumen dengan konsep yang diprediksi secara teori tidak berkorelasi
03	Criterion related validity a. Predictive validity b. Concurrent validity	Kemampuan instrumen memprediksi kriteria variabel Kemampuan instrumen memprediksi kriteria variabel dimasa mendatang Kemampuan instrumen memprediksi kriteria variabel yang diukur pada waktu yang sama dengan variabel yang diteliti (instrumen dapat membedakan individu yang diketahui memang berbeda)

3.8 PENERAPAN PENDEKATAN ILMIAH TERHADAP AKUNTANSI

Kesalahpahaman Tujuan

Banyak kesalah pahaman yang ada tentang usaha-usaha untuk menerapkan suatu pendekatan ilmiah terhadap akuntansi. Beberapa percaya bahwa usaha tersebut adalah untuk membuat para ilmuan keluar dari praktisi-praktisi akuntansi. Pandangan ini tentunya menggelikkan. Seorang ilmuan adalah seorang yang menggunakan metode ilmiah, dan oleh karena itu merupakan bagian besar dari peneliti. Profesi kedokteran menyediakan analogi yang baik terhadap perbedaan diantara peneliti dan praktisi, dan kegunaan serta pengaruh metode ilmiah.

Peneliti kedokteran merupakan seorang ilmuan, tetapi praktisi kedokteran bukan merupakan seorang ilmuan. Selanjutnya seorang teknisi, seseorang yang menerapkan alat dari mesin. Mereka merupakan orang profesional yang berharap untuk menggunakan pertimbangan untuk mendiagnosa penyakit, merekomendasikan dan menerapkan pengobatan. Alat-alat dokter yang diterapkan berisi sebagian besar pengetahuan yang diperoleh melalui penelitian ilmiah oleh penyelidikan medis. Tetapi seperti dalam beberapa bidang lainnya, penelitian ilmiah tidak menemukan seluruh jawaban terhadap pertanyaan medis, dan beberapa kesimpulan tidaklah sama seperti lainnya. Kesimpulan terhadap penelitian merupakan generalisasi, tetapi para praktisi dihadapkan dengan kasus spesifik, yang tidak mengkonfirmasi secara tepat dengan kesimpulan umum. Untuk alasan-alasan ini, pertimbangan praktisi selalu dibutuhkan menerapkan alat-alat dari perdangangan. Apakah signifikan bahwa seorang dokter mengambil suatu sikap ilmiah dalam prakteknya, oleh karenanya, harus mengambil secara serius bukti untuk mendukung diagnosa atau pengobatan.

Akuntan yang percaya pendekatan ilmiah ingin bukti empiris untuk mendukung praktek akuntansi agar para praktisi-praktisi dapat merekomendasikan metode yang paling tepat untuk memberikan situasi berdasarkan bukti ini. Orang menemukan pernyataan lebih meyakinkan ketika diperkuat dengan tujuan, bukti empiris dibandingkan pernyataan dasar berdasarkan perdebatan yang rasional. Walaupun akuntan sering tidak yakin terhadap validitas dari apa yang mereka jelaskan secara langsung. Kesalahan umum lainnya tentang penerapan dari pendangan ilmiah dalam akuntansi merupakan “kebenaran mutlak” yang diinginkan, yang tentunya adalah tidak mungkin, dan oleh karena itu hal itu ditantang itu tidak membuahkan untuk melihat hal yang mungkin.

Seperti suatu pernyataan yang didasarkan pada kesalahpahaman-kesalahpahaman kebenaran mutlak penemuan ilmiah. Metode ilmiah tidak sempurna. Ini merupakan suatu penemuan manusia untuk membantu kita memastikan apakah laporan seharusnya dipertimbangkan benar atau tidak. Struktur proses dalam hal ini ditentukan seperti tidak seorangpun dapat mengklaim kebenaran mutlak dalam ilmu. Pengetahuan ilmiah adalah pengetahuan yang *inferred*, didasarkan pada keterbatasan sejumlah observasi. Tidak ada pernyataan umum atau teori yang dapat secara konklusif diverfikasi, karena kemungkinan kejadian-kejadian masa depan selalu tetap dan barangkali sulit untuk disangkal. Oleh karena itu, kebenaran ilmiah adalah sementara. Suatu pernyataan atau teori memperoleh status dari "kebenaran" hanya setelah ilmuan dalam area teori meningkatkan keputusan bahwa bukti telah cukup. Sejarah dari pengetahuan mengungkapkan bahwa pergantian, penyesuaian, dan modifikasi dari teori-teori dibuat dalam bukti baru.

Pengujian Teori Akuntansi

Riset akuntansi ilmiah diselesaikan secara terus menerus, sebagaimana ditunjukkan dalam artikel-artikel jurnal akademik akuntansi. Biasanya, usaha para penyelidik untuk menunjukkan dengan metode statistik variabel-variabel tertentu yang berhubungan terhadap variabel lainnya. Pertanyaan paling kritis dalam akuntansi berkaitan dengan manfaat dari data akuntansi. Apa yang ingin kita ketahui merupakan data kualitatif, berasal dari himpunan-himpunan berdasarkan pada keseluruhan teori akuntansi, bermanfaat bagi pengguna. Untuk menemukan jawaban, yang harus kita lakukan adalah untuk mengambil data output dari sistem spesifik akuntansi yang didasarkan pada keseluruhan teori, dan ditentukan jika data membantu para pengambil keputusan yang baik. Akan menjadi pendekatan langsung untuk menguji teori akuntansi.

Pandangan Lainnya terhadap Pengujian

Dukungan terhadap bagaimana pengujian empiris dari sistem akuntansi dapat dilaksakan. Mattesich merekomendasikan analisis *cost-benefit* dari sistem akuntansi. Sterling percaya bahwa teori akuntansi merupakan bagian dari teori keputusan, dan kemudian dibutuhkan konfirmasi. Para advocate mengusulkan evaluasi informasi suatu pendekatan yang memiliki tujuan untuk mengkonstruksi suatu model untuk mengevaluasi sistem akuntansi alternatif. Pendekatan mencoba untuk melakukan hal ini dengan menggunakan teori keputusan dimana suatu fungsi pemberian imbalan mencerminkan preferensi evaluator mengenai kemungkinan keuntungan.

Kita telah menyebutkan riset empiris berdasarkan manfaat dari data akuntansi. Mereka dan yang lainnya melembagakan beberapa badan dari pengetahuan akuntansi. Para penyelidik ini seluruhnya memanfaatkan suatu pendekatan tidak langsung untuk menjawab pertanyaan yang bermanfaat. Pertanyaan-pertanyaan, wawancara dan prosedur statistik untuk mengukur variabilitas dari pasar modal atau hubungan diantara variabel-variabel tertentu telah dipekerjakan. Bagaimanapun juga, fakta bahwa kesimpulan-kesimpulan dari studi yang berbeda kadangkala bertentangan, tentunya memperingatkan kita bahwa gambaran inferensi studi ini mengharuskan kehati-hatian. Saat ini, ketersediaan bukti empiris atas manfaat dari kekurangan data akuntansi. Karena kesulitan pengujian teori akuntansi secara logika dan empiris, FASB mencoba untuk membangun kerangka konseptual berdasarkan pada dasar konsensus. Jika terdapat persetujuan umum dari kebenaran kerangka konseptual, kemudian prinsip-prinsip dapat diformulasikan dan praktek-praktek dapat dievaluasi dengan mengacu pada kerangka ini. Kerangka konseptual akan disusun berdasarkan pada dasar dogmatis dibandingkan pada dasar ilmiah yang kuat atas bukti logis dan empiris.

Ketidakmampuan untuk menguji sistem akuntansi secara langsung untuk menentukan apakah menyediakan informasi yang bermanfaat telah membiarkan FASB untuk merekomendasikan "karakteristik kualitatif" tertentu yang dipertimbangkan sebagai kriteria untuk memilih data untuk dilaporkan. Karakteristik informasi tersebut antara lain meliputi unsur-unsur: relevan, reliabel, netral, dapat diperbandingkan dan materialitas.

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Ijiri, Yuji, and Robert Jaedicke. 1966. "Reliability and Objectivity of Accounting Methods", *The Accounting Review* (july), pp.474-483.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

-oo0oo-

Bab Empat

MEMAHAMI TEORI AKUNTANSI

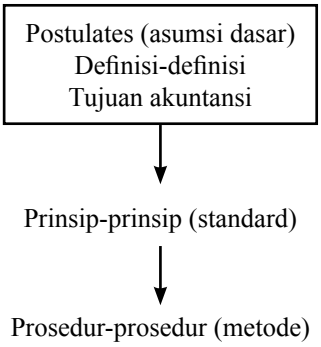
4.1 TEORI AKUNTANSI

Kita sering membuat perbedaan dalam akuntansi antara teori dan praktek. Apa yang dimaksud dengan teori? Beberapa pengertian muncul untuk digabungkan dengan istilah-istilah ini. Kadang-kadang seseorang mendengar akuntan berkata bahwa usulan yang diberi hanyalah teori dan bukan praktek. Mereka mengatakan bahwa sebuah teori disusun secara sistematis mengenai konsep-konsep, defenisi maupun proposisi, yang selanjutnya dijelaskan untuk memperbaiki fenomena. Proposisi adalah kalimat indikatif (pernyataan tentang konsep) yang memiliki nilai kebenaran jika dikaitkan dengan fenomena. Jika proposisi dikaitkan dengan pengujian empiris, maka proposisi tersebut disebut hipotesis. Proposisi menurut jenisnya terdiri dari dua macam : *a priori* dan *a posteriori.* Proposisi *a priori* adalah pernyataan yang nilai kebenarannya dapat ditentukan dengan penalaran murni atau dengan menganalisis kata-kata yang digunakan (misalnya 1 + 1 = 2, segi tiga memiliki 3 sisi). Proposisi ini sering disebut proposisi analitik yang sering digunakan dalam matematika. Sedangkan proposisi *a posteriori* adalah pernyataan yang nilai kebenarannya hanya dapat ditentukan setelah diketahui adanya kenyataan dialam nyata. Misalnya; lampu lalu lintas menyala merah dijalan raya berarti berhenti. Proposisi ini sering disebut proposisi sintetik/empirik dan sering digunakan sebagai dasar penyusunan teori dibidang ilmu pengetahuan empirik, seperti fisika.

Berkaitan dengan teori, sebagian pendapat mengatakan pemahaman umum tentang teori menyatakan bahwa teori menerangkan atau menjelaskan mengapa gejala spesifik atau proses tertentu terjadi. Dengan demikian, maka teori dianggap memberi jawaban atas pertanyaan tentang “mengapa” atau “bagaimana bisa terjadi”?. Bentuk yang paling sederhana dari teori adalah pernyataan terhadap keyakinan yang dinyatakan dalam bahasa. Hal senada juga dikemukakan oleh Hendriksen, dia mengatakan bahwa teori adalah:

> "…seperangkat prinsip-prisip yang saling berkaitan, yang bersifat hipotetis, biayaeptual dan pragmatis, yang membentuk rerangka referensi umum untuk bidang pengetahuan tertentu (*a filed of inquiry*)."

Banyak orang berbicara mengenai teori akuntansi. Mereka kelihatannya memikirkan suatu sistem komprehensif yang meliputi postulat dan pernyataan-pernyatan. Pengertian yang dijelaskan seluruhnya diatas adalah benar, tergantung pada kontek dan istilah yang digunakan. Wujud yang paling sesuai dengan teori adalah sistem deduktif. Impian teori akuntansi disini adalah sistem deduktif yang terdiri dari tiga perbedaan tingkat pernyataan atas menurunnya generalisasi, sebagaimana yang ditunjukkan diagram pada gambar 4.1.



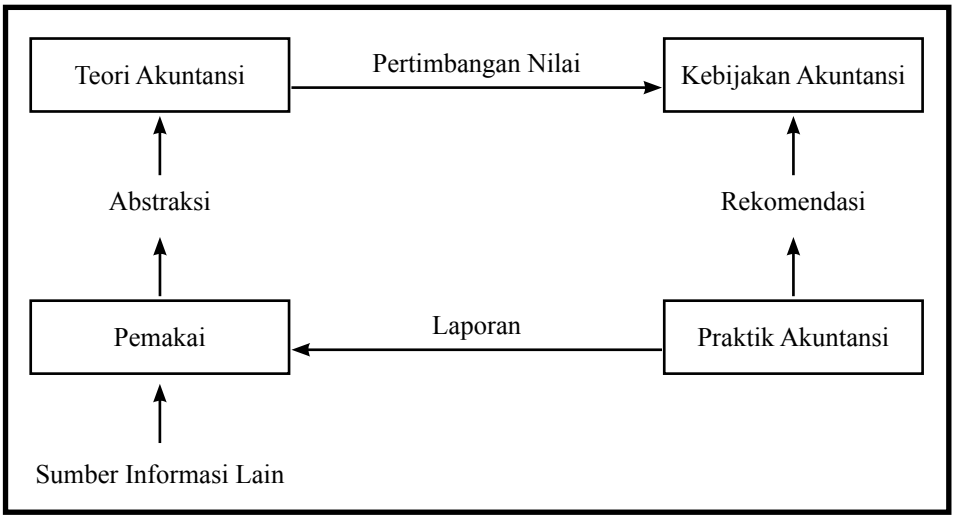
Pada tingkat pertama dari atas, terdiri dari kebanyakan pernyataan-pernyataan umum. Hasil ini merupakan asumsi dari "*going concern*". Defenisi juga pada tingkatan ini. Sebagai contoh, adalah biaya, nilai, aktiva, kewajiban, pendapatan dan beban. Tujuan akuntansi juga termasuk pada tingkat ini. Tingkat kedua terdiri dari prinsip atau standar akuntansi, yang bukan umum dalam lingkup laporan berdasarkan pada tingkat pertama. Sebagai contoh adalah prinsip biaya historis dan pengakuan pendapatan dan prinsip penandingan. Tingkat terakhir adalah susunan dari pernyataan berdasarkan prosedur khusus akuntansi, seperti penyusutan garis lurus dan penilaian persediaan LIFO. Anak panah menunjukkan bahwa laporan pada tingkat yang diberikan secara logika berasal dari beberapa laporan dari tingkat selanjutnya. Sampai saat ini, hal tersebut tidaklah benar. Teori-teori akuntansi belum mampu untuk menunjukkan secara logis asal usulnya secara formal. Oleh karena ketiadaan asal usul yang logis, FASB lebih suka menggunakan istilah "*conceptual framework*" (kerangka konseptual).

FASB dalam kerangka konseptual mengacu pada objektifitas, karakteristik kualitatif dari informasi keuangan (seperti relevan dan reliabel), dan dasar elemen-elemen akuntansi. Ini dapat lebih mudah menempatkannya di dalam

gambar. Objektifitas dan karakteristik kualitatif adalah apa yang kita sebut tujuan akuntansi sederhana, dan unsur-unsur dasar mengacu pada defenisi.

FASB juga berbicara tentang pengukuran dari unsur-unsur laporan keuangan. Ini merupakan prinsip dan metode dalam gambar. Dalam akuntansi, kita sering membuat perbedaan diantara prosedur-prosedur dan teori. Sebagaimana kita lihat pada struktur teori akuntansi umumnya, kita melihat bahwa hal itu meliputi rasionalitas (laporan tingkat pertama dan tingkat kedua) dan prosedur-prosedur (laporan tingkat ketiga). Bentuk mereka terintegrasi secara keseluruhan. Untuk memperoleh pemahaman yang baik terhadap akuntansi, harus melibatkan pengetahuan rasional dan aplikasi-aplikasi praktis.

Dari beberapa penjelasan diatas, 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 akuntansi dan praktik dapat dilihat pada gambar 4.2.



Gambar 4.2 *Hubungan akuntansi dan praktik*

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. Akuntasi cenderung dikembangkan atas dasar pertimbangan nilai (*value judgment*), yang dipenuhi oleh faktor lingkungan tempat akuntansi dipratikkan. Teori tersebut kemudian dituangkan dalam bentuk kebijakan sebagai landasan dalam praktik akuntansi. Dalam akuntansi, praktik dapat saja berubah untuk mengakomodasikan teori, Ijiri (1971) berpendapat sebagai berikut:

> "Berlawanan dengan bidang bahasa, meteorologi atau kimia, akuntan dapat mengubah praktik relatif mudah. Oleh karena itu, masalah yang dihadapi akuntan adalah mengetahui bagaimana praktik akuntansi seharurya dikembangkan dimasa mendatang. Sanksi yang berkaitan dengan implementasi kebijakan akuntansi menjadi sangat penting dalam memahami bidang akuntansi, karena praktik memungkinkan untuk diubah agar sesuai dengan teori. Hal inilah yang tidak terpikirkan oleh ilmuan 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."

Belkoui (2000) menjelaskan bahwa proses penyusunan teori akuntansi sebaiknya dilengkapi pula dengan proses pembuktian (*verification*) dan pengesahan (*validation*) teori. Machlup mendefenisikan proses ini sebagai berikut:

> Pembuktian dalam penelitian dan analisis dapat merujuk pada beberapa hal termasuk kebenaran argumen-argumen matematis dan logika, dapat diterapkannya rumus dan persamaan yang dibuat, dapat dipercayanya laporan, keautentikan dokumen, alat ataupun barang-barang peninggalan, kecukupan barang-barang reproduksi, terjemahan, dan uraian yang dibuat, keakuratan perhitungan yang lalu dan perhitungan statistik, bukti-bukti yang menguatkan pelaporan suatu kejadian, kelengkapan dalam pendataan peristiwa-peristiwa yang sesungguhnya terjadi, dapat diulangnya eksperimen yang telah dilakukan, kekuatan penjelas atau kemampuan untuk memprediksi hasil.

Peryataan ini seharusnya bermakna bahwa teori seharusnya tunduk terhadap pengujian yang bersifat logis dan empiris untuk membuktikan keakuratannya. Jika suatu teori bersifat matematis, pembuktian sebaiknya diprediksi melalui konsistensi logis. Apabila teori didasarkan pada fenomena isik atau sosial, pembuktian sebaiknya diprediksi melalui hubungan antara kejadian-kejadian dan observasi-observasi sesungguhnya yang digunakan untuk membuat kesimpulan. Oleh karena itu, teori akuntansi seharusnya merupakan hasil proses penyusunan dan juga pembuktian teori. Teori akuntansi seharusnya dapat menjelaskan dan memprediksi fenomena akuntansi yang ada, saat sejumlah fenomena muncul, fenomena-fenomena tersebut dapat diharapkan membuktikan kebenaran teori tersebut.

Arti Pentingnya Teori

Pada dasarnya akuntansi telah berjalan lama tanpa teori yang kuat. Walaupun pada kenyataannya bahwa profesi telah survive selama bertahun-tahun tanpa bangunan teori formal secara keseluruhan, dan mungkin bisa berlanjut

tanpanya, sejumlah permasalahan-permasalahan telah ditunjukkan atas kurangnya teori secara umum. Sejak APB dan FASB mengeluarkan isu-su tentangnya, terdapat batasan-batasan besar dalam pemilihan metode; bagaimanapun juga, praktek akuntansi dapat dikarakteristikkan seperti diperbolehkan, karena sejumlah prosedur-prosedur alternatif diizinkan. Gaya operasional yang diperbolehkan telah diungkapkan dalam laporan khusus oleh AICPA dari komite *New York Stock Exchange*.

FASB mengakui bahwa teori umum akan memimpin kearah konsistensi standar dan penentuan sikap, fungsi dan keterbatasan-keterbatasan dari akuntansi keuangan dan laporan keuangan. FASB mengatakan bahwa secara umum disetujui, teori komprehensif tentunya dapat menghasilkan keuntungan-keuntungan terhadap profesi. Sebagaimana teori dapat:

1. Petunjuk badan yang bertanggungjawab untuk menetapkan standar akuntansi.
2. Menyediakan suatu kerangka dari referensi untuk memecahkan pertanyaan-pertanyaan akuntansi dalam ketiadaan dari standar patokan standar khusus.
3. Menentukan batasan-batasan untuk pertimbangan dalam menyediakan laporan keuangan.
4. Meningkatkan pemahaman pengguna laporan keuangan terhadap kepercayaan dalam laporan keuangan.
5. Tingkat yang dapat diperbandingkan

Sebagaimana yang kita lihat dari pernyataan FASB, alasan pentingnya teori adalah untuk menemukan jawaban-jawaban terhadap pertanyaan-pertanyaan, jenis pertanyaan-pertanyaan yang dapat kita percaya. Dalam setiap disiplin atau profesi, ada pertanyaan-pertanyaan yang diinginkan. Oleh karena preskripsi akuntansi dikembangkan untuk memecahkan masalah-masalah khusus, teori yang mendasarinya juga dikembangkan berdasarkan model-model khusus. Secara umum, fungsi utama teori akuntansi adalah untuk memberikan kerangka pengembangan ide-ide baru dan membantu proses pemilihan akuntansi (Mathews dan Parera, 1993). Lebih lanjut mereka mengatakan bahwa teori memiliki karakteristik sebagai berikut :

a. Memiliki badan pengetahuan
b. Biayaisten secara internal
c. Menjelaskan dan/atau memprediksi fenomena
d. Menyajikan hal-hal yang ideal
e. Secara ideal mengarah terhadap praktik
f. Membahas masalah dan memberikan solusi

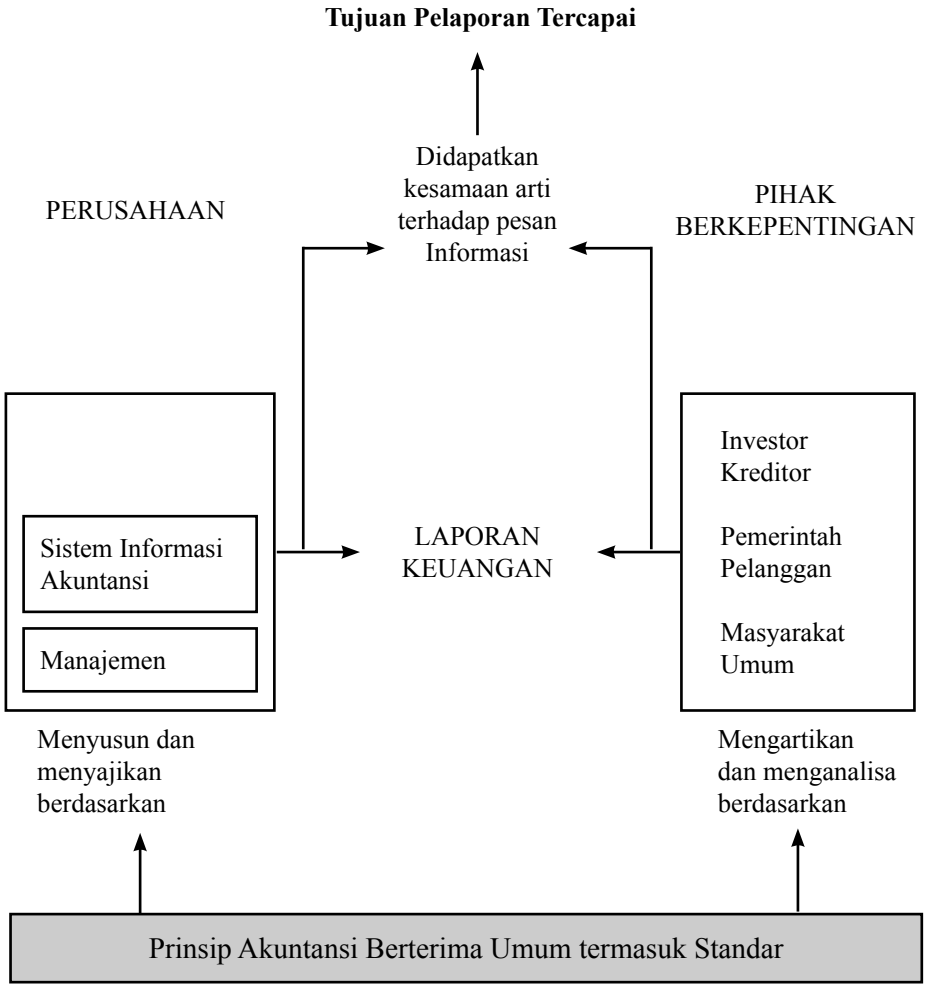
Pendekatan pada Prinsip-prinsip

Prinsip akuntansi merupakan suatu pedoman dalam menyusun laporan keuangan yang secara umum dapat diterima oleh semua pihak. Dalam praktik-praktik bisnis biasanya sering dijumpai bahwa laporan keuangan harus disusun dan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum yang disingkat dengan PABU, atau di Amerika disebut dengan dengan GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Meskipun sesungguhnya prinsip akuntansi membatasi gerak dan kebebasan para manajemen dalam menyusun laporan keuangan, tetapi prinsip akuntansi masih memberikan ruang bagi manajemen untuk memilih salah satu dari beberapa metode akuntansi yang diperkenankaan sesuai dengan kepentingannya. Disamping itu, sifat umum dari sistem akutansi juga bukannya tanpa batas, misalnya Direktorat Perpajakan ataupun Pasar Modal sering menetapkan penggunaan prinsip akuntansi yang berbeda. APB Statement no. 4 menguraikan pendekatan pada prinsip-prinsip, yaitu:

> Penyajian prinsip-prinsip akuntansi berterima umum merupakan hasil suatu proses evaluasi yang diharapkan terus berlanjut dimasa mendatang. Perubahan dapat saja berupa pada setiap tingkatan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum.....
>
> Perubahan terhadap prinsip-prinsip akuntansi berterima umum dapat dilakukan untuk menanggapi perubahan kondisi ekonomi dan sosial, terhadap pengetahuan dan teknologi baru, dan terhadap permintaan pengguna akan informasi keuangan yang lebih berguna. Sifat dinamis akuntansi keuangan-kemampuannya untuk berubah dalam menanggapi perubahan kondisi-memungkinkannya untuk menjaga dan meningkatkan kegunaan informasi yang dihasilkan.

Prinsip-prinsip akuntansi harus dirumuskan oleh suatu badan yang kompeten. Di Indonesia prinsip-prinsip tersebut ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia yang merupakan satu-satunya badan yang berwenang untuk membuat peraturan-peraturan dibidang akuntansi. Untuk pertama kalinya prinsip-prinsip akuntansi di Indonesia ditetapkan dalam kongres IAI yang kedua tahun 1973. Prinsip Akuntan Indonesia akan selalu mengalami perubahan sesuai dengan perkembangan dunia usaha, yang merupakan tanggung jawab dari IAI, meskipun di dalam proses penyusunannya IAI selalu memperhatikan pendapat-pendapat dari semua pihak yang berkentingan dengan profesi akuntan, diantaranya yang terpenting adalah akuntan praktik, akuntan yang berkecimpung di dalam pendidikan, manajemen perusahaan, pasar modal dan juga badan-badan pemerin-

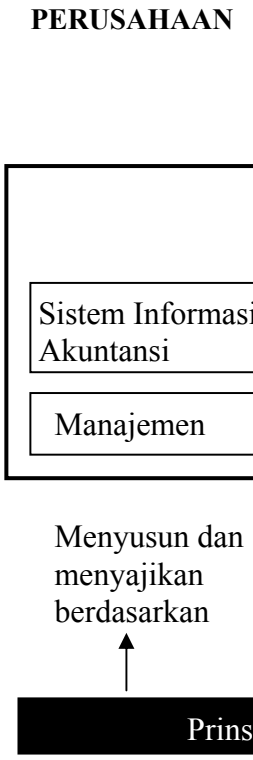
tah. Prinsip-prinsip akuntansi Indonesia terdiri atas sejumlah aturan yang menjadi pedoman bertindak dalam melaksanakan akuntansi di Indonesia dan akan masih berkembang dimasa yang akan datang. Berikut ditampilkan gambar 4.3 yang menunjukkan hubungan antara penyaji laporan, pemakai (pihak yang berkepentingan), prinsip akuntansi berterima umum sebagai pedoman dan laporan keuangan.



Sumber : Suwardjono, 1996.

Gambar 4.3 *Arti penting prinsip akuntansi sebagai pedoman pelaporan*

Dalam gambar tersebut dijelaskan bahwa laporan keuangan akan memenuhi fungsinya dengan baik apabila yang terkandung dalam laporan keuangan memberikan simpulan yang sama bagi penyaji maupun pemakai. Kalau prinsip



Gambar 4.3.

akuntansi berterima umum (termasuk standar) merupakan suatu pedoman pelaporan keuangan, maka standar akuntasi yang berisi prinsip-prinsip yang telah dipilih sesuai dengan tujuan pelaporan. Biasanya berisi ketentuan mengenai hal-hal berikut ini.

1. Defenisi elemen dan pos laporan keuangan
   Standar akuntansi memberikan batasan (defenisi) pengertian istilah atau nama-nama yang digunakan alam lapran keuangan agar tidak terjadi kesalahan klasifikasi oleh penyusun dan kesalahan interpretasi oleh pemakai. Dengan batasan tersebut setiap transaksi akan dimasukkan kedalam elemen dan pos yang tepat. Elemen laporan keuangan terdiri dari antara lain atas aktiva, utang, modal, pendapatan, biaya, dan laba (*laba*) sedangkan pos laporan merupakan rincian dari tiap elemen teresbut. Batasan tersebut diperlukan karena laporan keuangan banyak menggunakan istilah atau nama-nama yang digunakan sehari-hari yang sudah terlanjur mempunyai arti umum.
2. Pengukuran atau penilaian
   Pengukuran (*measurenment*) atau penilain (*valuation*) adalah penentuan jumlah rupiah sebagai unit pengukur pada suatu obyek yang timbul dari suatu transaksi keuangan. Jumlah rupiah hasil pengukuran akan dicatat untuk dijadikan data dasar dalam penyusunan laporan keuangan. Standar akuntansi memberikan berbagai dasar pengukuran yang dapat digunakan untuk dapat menentukan berapa jumlah rupiah yang harus diperhitungkan dan dicatat dalam suatu transaksi atau berapa jumlah rupiah yang harus dilekatkan pada suatu elemen atau pos laporan keuangan.
3. Pengakuan (*recognation*)
   Pengakuan ialah pencatatan suatu jumlah rupiah (biaya) ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan tercermin dalam laporan keuangan. Jadi pengakuan berhubungan dengan masalah apakah suatu transaksi dicatat atau tidak. Standar akuntansi mengatur tentang pengakuan ini dengan memberikan beberapa kriteria pengakuan yaitu syarazt-syarat apakah yang harus dipenuhi agar suatu transaksi dapat diakui serta saat pengakuan.
4. Pengungkapan dan penyajian (*disclosure and presentation/display*)
   Pengungkapan berarti pembeberan hal-hal informasi yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui laporan keuangan utama dan cara-cara penyampaiannya. Standar pengungkapan suatu kejadian biasanya menetapkan apakah suatu informasi harus disajikan secara terpisah dari laporan utama, apakah informasi tersebut digabungkan dengan pos laporan yang lain, apakah suatu pos laporan perlu dirinci atau

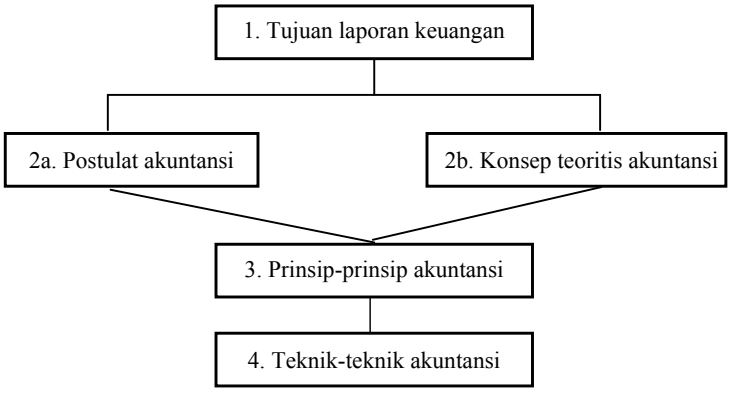
apakah informasi tersebut cukup disajikan dalam bentuk catatan kaki (*footnote*). Dengan hal-hal pokok yang diatur dalam standar akuntansi seperti diuraikan diatas, diharapkan bahwa laporan keuangan akan ditafsirkan dengan benar dan tidak menyesatkan pemakainya.

Perubahan prinsip pada umumnya merupakan hasil berbagai upaya untuk menyajikan solusi terhadap masalah-masalah akuntansi dan untuk merumuskan kerengka teoritis untuk pengembangan ilmu. Jadi, terdapat hubungan yang jelas antara upaya-upaya penyusunan teori akuntansi, baik dalam membenarkan atau menyalahkan suatu praktik yang ada. Penyusunan teori akuntansi berasal dari kebutuhan untuk menyajikan secara rasional apa yang dilakukan, atau apa yang diharapkan untuk dilakukan oleh para akuntan.

Sifat Struktur Teori Akuntansi

Pendekatan dan metodologi apa pun yang digunakan dalam penyusunan teori akuntansi, rerangka acuan yang dihasilkan didasarkan pada serangkaian elemen dan hubungan yang mengatur pengembangan teknik akuntansi (Belkaoui, 2000). Gambar dibawah menunjukkan struktur teori akuntansi meliputi beberapa elemen berikut ini:

1. Pernyataan tujuan laporan keuangan
2. Pernyataan postulat dan konsep teoritis akuntansi yang terkait dengan asumsi-asumsi lingkungan dan sifat unit akuntansi. Postulat dan konsep teoritis diturunkan dari pernyataan tujuan.
3. Pernyataan tentang prinsip-prinsip dasar yang didasarkan pada postulat dan konsep teoritis.
4. Batang tubuh teknik-teknik akuntansi yang diturunkan dari prinsip-prinsip akuntansi.



Sumber: Belkaoui, 2000.

Gambar 4.4 *Struktur teori akuntansi*

Pengembangan postulat, konsep teoritis dan prinsip akuntansi telah menjadi tugas yang paling menantang dan sulit dalam akuntansi. Terdapatnya kekurang tepatan terminologi, yang telah diakui oleh kebanyakan teoritikawan, telah manambah permasalahan. Littleton merujuk permasalahan ini dengan mengungkapkan:

> ”setiap buku biasanya terdiri dari aksioma, konvensi, generalisasi, metode, aturan, postulat, praktik, prosedur, prinsip, dan standar. Istilah-istilah ini tidak dapat dipandang sinonimus.”

Kebingungan seperti ini tidak dapat dihindari dengan mempertimbangkan penyusunan struktur teori akuntansi secara deduktif, proses interaktif dimana tujuan akuntansi menyediakan dasar untuk postulat dan konsep teoritis dari mana teknik-teknik diturunkan. Berikut ini akan dijelaskan mengenai struktur teori akutansi.

1. Postulat akuntansi adalah pernyataan yang tidak memerlukan pembuktian atau aksioma, berterima umum berdasarkan kesesuaiannya dengan tujuan laporan keuangan, menggambarkan lingkungan ekonomi, politik, sosiologi dan hukum tempat akuntansi beroperasi.
2. Konsep teoritis akuntansi adalah juga pernyataan yang tidak memerlukan pembuktian laporan keuangan, yang menggambatkan sifat entitas akuntansi yang beroperasi dalam ekonomi bebas yang dikarakteristikkan oleh kepemilikan pribadi atas kekayaan.
3. Prinsip akuntansi adalah aturan keputusan umum, yang diturunkan baik dari tujuan dan konsep teoritis akuntansi, yang mengatur pengembangan teknik-teknik akuntansi.
4. Teknik akuntansi adalah aturan spesifik yang diturunkan dari prinsip akuntansi untuk memperlakukan transaksi atau peristiwa tertentu yang dihadapi oleh entitas akuntansi.

4.2 RISET AKUNTANSI DAN METODE ILMIAH

Telaah ilmiah merupakan penjelasan dalam memecahkan masalah yang dapat menyerupai sebuah teka-teki. Bagi para peneliti, teka-teki merupakan masalah yang dapat diselesaikan atau dapat dipecahkan meskipun dengan memberikan alasan. Setiap hari kita membicarakan tentang tingkat keberhasilan, kemampuan, motivasi, perilaku karyawan, sistem penghargaan dan lain sebagainya Komunikasi yang kita sampaikan biasanya berupa bahasa biasa atau sederhana, berupa masalah-masalah khusus baik secara simbolik maupun berpikiran logis. Maksudnya, sesuatu yang kita sampaikan setidaknya melalui salah satu dari dua

jenis pernyataan ini, yaitu: keterangan atau argumen. Keterangan terdiri dari pernyataan yang dijelaskan tanpa berusaha menjelaskan. Argumen mengacu pada penjelasan, penyampaian, mempertahankan, menantang dan menyelidiki sebuah arti. Dua jenis pernyataan tersebut penting bagi penempatan maupun pengurangan penelitian.

Pada proses berfikir ilmiah, logika dan penalaran menjadi dua hal yang tidak dapat dilepaskan. Baik logika maupun penalaran digunakan sebagai pengkajian untuk berfikir secara sahih guna mengembangkan pengetahuan. Logika dipakai untuk menarik kesimpulan dari suatu proses berfikir berdasar cara tertentu, yang mana proses berfikir disini merupakan suatu penalaran untuk menghasilkan suatu pengetahuan. Cara berfikir secara logis dibagi kedalam cara berfikir deduksi dan Induksi. Sedangkan penalaran merupakan hal yang sangat penting dalam kehidupan manusia, karena dengan adanya penalaran pada manusia, maka manusia menjadi bentuknya seperti yang sekarang ini. Oleh karena kemampuan menalar, menyebabkan manusia mampu mengembangkan pengetahuan yang merupakan rahasia kekuasaannya.

Pemikiran Deduksi

Dalam pendekatan deduksi, tujuan merupakan bagian yang paling penting. Tujuan yang berbeda akan memerlukan struktur berbeda yang dapat menghasilkan prinsip-prinsip berbeda. Metode yang digunakan dalam penalaran deduksi adalah metode aksioma atau matemetika. 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 dianalisis. Kebenaran teori hanya diuji berdasarkan logika analitisnya (operasional matematika). Apabila tujuannya benar, asumsinya benar, maka teori yang dihasilkan juga benar. Pemikiran deduksi juga disebut merupakan suatu cara berfikir secara umum ke hal-hal yang lebih khusus. Tampilan dibawah menunjukkan contoh teori yang dikembangkan melalui penalaran deduksi (yang berasal dari umum ke khusus).

Misal:

Semua komponen laporan keuangan bagian dari siklus akuntansi	(Premis 1)
Necara saldo adalah bagian dari laporan keuangan	(Premis 2)
Necara saldo bagian dari siklus akuntansi	(Kesimpulan)

Pemikiran Induksi

Pendekatan induksi didasarkan pada pambuatan kesimpulan yang berasal dari generalisasi atas fenomena yang bersifat khusus (spesifik). Penalaran induksi

dimulai dengan adanya observasi terhadap seperangkat fenomena tertentu yang merupakan perwujudan dari sesuatu yang dapat memberikan gambaran umum dari suatu fenomena. Dari sesuatu yang spesifik tersebut, kemudian dianalisis hubungannya (persamaan dan perbedaanya) untuk digunakan sebagai acuan dalam melakukan generalisasi. Generalisasi didasarkan pada bukti empiris yang ditemui dalam kegiatan observasi tersebut. Jadi, berbeda dengan pendekatan deduksi, dalam pendekatan induksi, kebenaran dari suatu teori tidak didasarkan pada alur logikanya tetapi pada pengujian secara empiris. Tampilan dibawah menunjukkan contoh teori yang dikembangkan melalui penalaran induksi (yang berasal dari khusus ke umum).

Misal

Tanah dan Bangunan adalah rekening aktiva dan memiliki saldo debit	(Premis 1)
Mesin adalah rekening aktiva dan memiliki saldo debit	(Premis 2)
Semua rekening aktiva memiliki saldo debit	(Kesimpulan)

Gabungan Pemikiran Induksi dan Deduksi

Fungsi berfikir secara Induksi dan deduksi digunakan sebagai alasan penelitian berikutnya. Jhon Dewey menguraikan proses ini sebagai "gerakan ganda refleksi pemikiran". Induksi terjadi ketika kita mengamati suatu kejadian dan kemudian bertanya, kenapa, mengapa, apa ini?. Menjawab pertanyaan tersebut, kita membantu menjelaskan (hipotesis). Hipotesis akan masuk akal jika dijelaskan kejadian atau kondisi (fakta) yang mendorong adanya pertanyaan. Deduksi merupakan proses dimana kita menguji apakah hipotesis mampu menjelaskan kondisi tersebut. Misalnya:

1. Anda meningkatkan reward karyawan tetapi kinerja tidak meningkat (fakta1)
2. Anda bertanya: "kenapa kinerja tidak meningkat?" (Induksi)
3. Anda menarik kesimpulan untuk menjawab pertanyaan: Peningkatan reward tidak merata. (hipotesis).
4. Anda menggunakan hipotesis ini untuk menyimpulkan bahwa kinerja tidak akan meningkat sepanjang pemberian reward tidak merata. Anda mengetahui dari pengalaman bahwa pembagian reward yang tidak merata tidak akan meningkatkan kinerja. (kesimpulan).
5. Reward yang baik akan meningkatkan kinerja (Kesimpulan2)
6. Kami menjalankan sistem reward dengan efektif dan merata serta kinerjapun meningkat (fakta2).

Pada kebanyakan penelitian, proses lebih rumit dibanding dengan contoh sederhana. Misalnya, kita sering mengembangkan berbagai hipotesis dengan menjelaskan peristiwa yang dipertanyakan. Kemudian kita mendisain suatu studi untuk menguji semua hipotesis tersebut dengan segera. Tidak hanya lebih efisien, tetapi juga merupakan cara yang baik untuk mengurangi penggabungan (penyimpangan potensial) tentang hipotesis penelitian.

Metode dengan Penggabungan

Pendekatan induksi, deduksi, observasi dan pengujian hipotesis dapat digabungkan dalam suatu cara yang sistematis ketika menjelaskan metode ilmiah. Ide-ide yang digunakan pada dasarnya menghasilkan satu pendekatan untuk menilai validitas kesimpulan tentang kejadian-kejadian yang diobservasi. Umumnya bagi para peneliti seluruh kesimpulan tergantung pada data empiris. Oleh karena itu, para peneliti harus:

1. Menghadapi kebimbangan, keraguan, penghalang, kecurigaan atau rintangan.
2. Berjuang untuk menyatakan masalah: meminta pertanyaan, merenungkan keberadaan pengetahuan, mengumpulkan fakta, dan konfrontasi intelektual tentang masalah.
3. Mengajukan hipotesis untuk menjelaskan fakta yang dipercaya secara logika berhubungan dengan masalah
4. Menyimpulkan hasil atau konsekwensi hipotesis: mencoba untuk menemukan apa kejadian-kejadian jika dihasilkan dari arah yang berlawanan tentang prediksi atau jika hasil mendukung yang diharapkan
5. Merumuskan beberapa hipotesis saingan
6. Menghasilkan kesimpulan pengujian empiris dengan berbagai kemungkinan hasil, masing-masing dipilih memasukkan satu atau lebih hipotesis
7. Menarik kesimpulan, dengan simpulan induktif yang didasarkan pada penerimaan atau penolakan hipotesis
8. Memberi Informasi kembali terhadap keaslian masalah, memodifikasi sesuai dengan kekuatan bukti.

Ilmuwan mengatakan bahwa tidak ada hal-hal yang sama seperti metode ilmiah, atau jika itu ada, hal tersebut tidak diungkapkan dalam tulisan mereka. Peringatan tersebut sangat baik untuk dicermati, mengingat hal-hal tersebut akan menambah ide-ide dalam memperkenalkan tingginya sifat saling ketergantungan. Meskipun demikian, peneliti awal perlu memahami tentang penelitian ketika dihasilkan secara proses ilmiah.

4.3 PELUANG RISET DALAM SUB BIDANG AKUNTANSI

Banyak diversifikasi dalam riset akuntansi akan menyebabkan ketidaklayakan suatu paper (tulisan) untuk memberikan analisis yang menyeluruh terhadap peluang riset dalam seluruh bidang. Untuk suatu telaah yang menyeluruh dari topik khusus, suatu artikel harus secara langsung ditujukan pada telaah yang lebih khusus. Eksistensi yang diberikan dari telaah spesialisasi, suatu paper harus menggunakan pendekatan yang lebih luas dan mengidentifikasi peluang riset yang pada umumnya melalui sub bidang seperti peluang untuk mentransfer ide riset melalui sub bidang. Dengan menelaah riset akuntansi sebelumnya secara khusus dapat memberikan suatu rerangka terhadap analisis dan diskusi yang dibatasi pada peluang terutama pada hasil potensi sub bidang, dengan implikasinya untuk sub bidang akuntansi yang lain. Berikut ini akan dijelaskan beberapa peluang riset dalam sub bidang akuntansi.

Riset Pasar Modal

Riset pasar modal merupakan riset yang pada umumnya banyak dipengaruhi oleh data-data keuangan. Riset ini cenderung menunjukkan hasil riset-riset yang berkaitan dengan perdagangan sekuritas di pasar modal. Pada umumnya riset dalam bidang ini sering menggunakan data-data sekunder.

Riset Akuntansi Keperilakuan

Istilah ilmu keperilakuan adalah penemuan yang relatif baru. Ilmu keperilakuan mencakup bidang penelitian manapun yang mempelajari, baik melalui metode eksperimen maupun observasi, perilaku dan manusia dalam lingkungan fisik maupun sosial. Ilmu keperilakuan mempunyai kaitan dengan penjelasan dan prediksi keperilakuan manusia. Sedangkan peran akuntansi dalam hal ini menghubungkan antara keperilakuan manusia dengan akuntansi. Akuntansi selalu menggunakan konsep, prinsip, dan pendekatan dari disiplin ilmu lainnya untuk meningkatkan kegunaannya. Sebagai contoh, akuntansi meminjam dengan bebas dari ilmu ekonomi, matematika, statistik maupun sistem informasi. Oleh karena itu, tidaklah mengherankan jika akuntansi juga meminjam dari ilmu keperilakuan.

Akuntansi keperilakuan merupakan bagian dari akuntansi yang belakangan ini semakin luas diminati masyarakat akademik. Bidang ini menjadi cukup menarik, hal ini ditandai dengan banyaknya hasil-hasil riset akuntansi keperilakuan yang telah dilakukan para mahasiswa dan dosen. Akuntansi keperilakuan sendiri merupakan suatu bidang yang baru, yang secara luas berhubungan dengan

perilaku seseorang, kelompok maupun organisasi, terutama yang berhubungan dengan proses informasi akuntansi dan pengauditan.

Ruang lingkup akuntansi keperilakuan sungguh luas, antara lain meliputi: 1) aplikasi dari konsep ilmu keperilakuan terhadap desain dan konstruksi sistem akuntansi, 2) studi reaksi manusia terhadap format dan isi laporan akuntansi. 3) cara dengan mana informasi diproses untuk membantu dalam pengambilan keputusan, 4) pengembangan teknik pelaporan yang dapat mengkomunikasikan perilaku para pemakai data, dan 5) pengembangan strategi untuk memotivasi dan memengaruhi perilaku, cita-cita, serta tujuan dari orang-orang yang menjalankan organisasi. Secara umum, lingkup dari akuntansi keperilakuan dapat dibagi menjadi tiga bidang besar:

1. Pengaruh perilaku manusia berdasarkan desain, konstruksi, dan penggunaan sistem akuntansi. Bidang ini mempunyai kaitan dengan sikap dan filosofi manajemen yang memengaruhi sifat dasar pengendalian akuntansi yang berfungsi dalam organisasi.
2. Pengaruh sistem akuntansi terhadap perilaku manusia. Bidang dari akuntansi keperilakuan ini berkaitan tentang bagaimana sistem akuntansi memengaruhi motivasi, produktivitas, pengambilan keputusan, kepuasan kerja serta kerjasama.
3. Metode untuk memprediksi dan strategi untuk mengubah perilaku manusia. Bidang ketiga dari akuntansi keperilakuan ini mempunyai hubungan tentang bagaimana cara sistem akuntansi dapat digunakan sehingga memengaruhi perilaku.

Awal perkembangan riset akuntansi keperilakuan menekankan pada aspek akuntansi manajemen khususnya penganggaran (*budgeting*), namun domain dalam hal ini terus berkembang dan bergeser ke arah akuntansi keuangan, sistim informasi akuntansi dan audit. Dalam audit, penelitian akuntansi keperilakuan telah berkembang, tinjauan literatur menjadi lebih terspesialisasi dengan lebih memfokuskan diri pada atribut khusus keperilakuan seperti proses kognitif, atau penelitian keperilakuan pada satu topik khusus seperti audit sebagai tinjauan analitis (*analytical review*). Sinyal ini merupakan awal terhadap pematangan dan pendewasaan penelitian akuntansi keperilakuan. Sebagai bidang yang sering memberi kontribusi bermakna, penelitian akuntansi keperilakuan ini dapat membentuk rerangka (*framework*) serta arah penelitian di masa yang akan datang.

Perkembangan yang pesat pada riset akuntansi keperilakuan lebih disebabkan karena akuntansi secara simultan dihadapkan dengan ilmu-ilmu sosial secara menyeluruh. Mengenai bagaimana perilaku manusia memengaruhi data

akuntansi dan keputusan bisnis serta bagaimana akuntansi memengaruhi keputusan bisnis dan perilaku manusia selalu dicari jawabannya. Sejalan dengan itu, perkembangan lingkungan bisnis juga menuntut segudang persoalan. Ketika mengambil keputusan, umumnya organisasi secara terus menerus dihantui oleh ketidakpastian dalam lingkungan internal maupun eksternalnya. Maka tidaklah mengherankan bahwa teori pengambilan keputusan modern telah mendedikasikan banyak dari usahanya untuk masalah-masalah pengambilan keputusan dan risiko serta ketidakpastian. Jalan keluar yang ditawarkan sebagian besar bersifat kuantitatif dan melibatkan prosedur pengambilan keputusan secara statistik guna mendapatkan angka yang setara dengan ketidakpastian (misalnya nilai yang diharapkan), serta alat untuk hidup berdampingan dengan ketidakpastian (misalnya teori permainan (*game theory*), simulasi, dan model-model pengambilan keputusan probabilistik lainnya). Dalam riset akuntansi keperilakuan, ada beberapa pernyataan tentang manfaat dan pentingnya penelitian dibidang ini, antara lain:

1. Memberikan gambaran *state of the art*, terhadap minat khusus dalam bidang baru yang ingin diperkenalkan.
2. Membantu dalam mengidentifikasikan *gap* penelitian.
3. Untuk meninjau dengan membandingkan dan membedakan kegiatan penelitian melalui sub bidang akuntansi, seperti, akuntansi keuangan, pengauditan, akuntansi manajemen, sistem informasi akuntansi, pasar modal maupun perpajakan.

Riset Pengauditan

Suatu telaah artikel riset akuntansi dari tahun 1990-1991 menunjukkan penekanan kekuatan dalam pembuatan keputusan yang mempunyai karakteristik pada sebagian besar riset akuntansi berbasis pada perilaku. Gambaran dari bagian ini berorientasi pada pembuatan keputusan dalam pengauditan yang telah memfokuskan riset terakhir pada *judgment* dan pembuatan keputusan auditornya, seperti perbedaan penggunaan laporan audit dan meningkatnya perkembangan yang berorientasi kognitif. Libby dan Frederick (1990) secara persuasif menjelaskan pentingnya pemahaman tentang bagaimana variabel-variabel psikologi seperti pembelajaran, faktual dan pengetahuan prosedural, serta pengaruh memori dalam pembuatan keputusan. Perefleksian dari riset terakhir dan riset yang akan datang, merupakan fokus terhadap:

1. Karakteristik pengetahuan yang dihubungkan dengan pengalaman (yang meliputi bagaimana pengatahuan itu diperoleh)
2. Pengujian bagaimana interaksi pengetahuan dengan variabel organisasional atau lingkungan
3. Pengujian pengaruh kinerja dengan pengetahuan yang berbeda.

Pengalaman memainkan peran penting dalam orientasi kognitif riset akuntansi. Ada dua alasan dalam hal ini yaitu:

1. Pengalaman merupakan ekspektasi yang berhubungan dengan keahlian kinerja
2. Pemanipulasian sebagai suatu variabel independen telah menjadi efektif dalam pengidentifikasian domain karakteristik terhadap pengetahuan spesifik.

Riset ini juga diterapkan pada sub bidang akuntansi yang lain. Bagaimanapun juga pertimbangan ketelitian merupakan persyaratan dalam pengivestigasian terhadap pengaruh pengalaman. Riset pengauditan menyarankan suatu hubungan yang kompleks antara pengalaman dan kinerja yang belum dipahami dengan baik. Sementara riset yang dikembangkan dalam pengauditan. Sebagai contoh, kemampuan dan peran latar belakang merupakan suatu aspek dari hubungan antara pengalaman dan kinerja, yang mempunyai sedikit perhatian dan diterima dalam literatur pengauditan, namun riset akuntansi keperilakuan dalam bidang manajerial telah dipelajari dengan lebih detail.

Riset ini menyarankan bahwa terdapat suatu peluang yang berhubungan dengan pemahaman dan evaluasi hasil keputusan audit. Satu kesulitan dengan riset yang berorientasi keputusan dalam pengauditan adalah kurangnya kriteria variabel yang dapat diamati terhadap penilaian kinerja auditor dan oleh karenanya peneliti sering melakukan studi konsensus *judgment* dan konsistensi. Bedard dan Biggs (1991) secara kreatif mengatasi masalah ini dengan mendesain bahan kasus eksperimental yang mempunyai suatu keunikan jawaban yang benar, dan McDaniel (1990) menggunakan suatu pendekatan yang sama. Satu pendekatan alternatif merupakan penggunaan untuk kepuasan dari standar profesional (GAAP dan GAAS) sebagai suatu variabel kriteria.

Riset Keuangan

Beberapa publikasi menunjukkan bahwa riset akuntansi dalam bidang akuntansi keuangan jumlahnya terbatas sehingga kesulitan untuk diidentifikasi. Beberapa bukti menunjukkan bahwa terbatasnya pemrosesan informasi, tidak mendorong lebih banyak riset akuntansi, merupakan pertanyaan yang menarik. Pentingnya riset akuntansi keuangan berbasis pasar modal dibandingkan dengan pengauditan menunjukkan kurang kuatnya permintaan eksternal terhadap riset akuntansi dalam bidang keuangan yang oleh sebagian besar kantor akuntan publik merupakan bagian dari alasan diskusi isu lebih lanjut.

Karena pemakai informasi keuangan membuat keputusan secara individual dalam kelompok-kelompok kecil, riset akuntansi dapat membuat suatu kontribusi

penting pada bidang ini dan beberapa alasan riset akuntansi keuangan mungkin memberikan kontribusi yang lebih besar di masa yang akan datang:

1. Riset pasar modal saat ini konsisten dengan beberapa komponen dari pasar modal dengan ekspektasi naif
2. Alasan mengapa riset akuntansi keperilakuan dalam bidang keuangan mempunyai potensi untuk memberikan kontribusi yang lebih besar yang berhubungan dengan keuntungan riset akuntansi keperilakuan dalam bidang pengauditan.

Dua alasan riset akuntansi bidang keuangan telah mampu memberikan kontribusi yang lebih besar dengan keunggulannya melebih riset akuntansi dalam pengauditan:

1. Terdapat sejumlah tugas dalam informasi akuntansi keuangan yang merupakan input langsung untuk keputusan pinjaman bank dimana secara historis mayoritas riset telah disetujui, negosiasi kontrak tenaga kerja, ramalan laba, dan rekomendasi saham, sebagai contohnya, konsekwensinya akuntansi keuangan mempertimbangkan lingkup pengujian kemampuan generalisasi dari pengaruh variabel perilaku, seperti variabel psikologi sebagai struktur kognitif dan kemampuan *problem solving*, dan variabel lingkungan seperti insentif dan ketidakpastian melalui konteks keputusan berdasarkan pengetahuan.
2. Keuntungan riset akuntansi dalam bidang keuangan, meliputi beberapa tugas seperti peramalan laba yang telah didefenisikan dengan baik dan mempunyai sifat berulang. Hal ini merupakan keuntungan yang relatif dalam pengauditan yang memberi gambaran bermacam-macamnya tugas audit yang jarang dilakukan auditor dapat membuat kesulitan untuk mempelajari hubungan antara pengalaman audit dan kinerja.

Riset Akuntansi Lingkungan

Banyaknya perhatian mengenai persoalan lingkungan menjadi penting untuk mempertimbangkan riset akuntansi lingkungan dalam mengungkapkan informasi agar data akuntansi lingkungan yang dibuat dan dipublikasikan sesuai dengan tingginya tingkat perbandingan. Riset akuntansi lingkungan merupakan sebuah riset yang digunakan untuk mengidentifikasi dampak-dampak lingkungan yang terjadi dari akibat aktifitas perusahaan.

Secara garis besar, keutamaan penggunaan konsep akuntansi lingkungan bagi perusahaan adalah kemampuan untuk meminimalisasi persoalan-persoalan lingkungan yang dihadapinya. Banyak perusahaan besar industri dan jasa yang kini menerapkan akuntansi lingkungan. Tujuannya adalah meningkatkan efisiensi

pengelolaan lingkungan dengan melakukan penilaian kegiatan lingkungan dari sudut pandang biaya *(environmental costs)* dan manfaat atau efek *(economic benefit)*. Akuntansi lingkungan diterapkan oleh berbagai perusahaan untuk menghasilkan penilaian kuantitatif tentang biaya dan dampak perlindungan lingkungan *(environmental protection)*. Ada beberapa perusahaan jasa yang menawarkan jasa mereka untuk menyusun panduan akuntansi lingkungan bagi perusahaan-perusahaan besar.

Sebagai alat manajemen lingkungan, akuntansi lingkungan digunakan untuk menilai keefektifan kegiatan konservasi berdasarkan ringkasan dan klasifikasi biaya konservasi lingkungan. Data akuntansi lingkungan juga digunakan untuk menentukan biaya fasilitas pengelolaan lingkungan, biaya keseluruhan konservasi lingkungan dan juga investasi yang diperlukan untuk kegiatan pengelolaan lingkungan. Selain itu, akuntansi lingkungan juga digunakan untuk menilai tingkat keluaran dan capaian tiap tahun untuk menjamin perbaikan kinerja lingkungan yang harus berlangsung terus menerus.

Riset Akuntansi Sumberdaya Manusia

Akuntansi sumber daya manusia bukanlah merupakan suatu isu baru dalam bidang ekonomi. Para ekonom mempertimbangkan modal manusia sebagai suatu faktor produksi, dan mereka mengeksplorasi dengan cara yang berbeda dari pengukuran investasi dalam pendidikan, kesehatan dan bidang-bidang lain. Para akuntan telah memperkenalkan nilai dari aktiva-aktiva manusia lebih kurang selama 70 (tujuh puluh) tahun.

Akuntansi sumber daya manusia muncul disebabkan kegagalan prinsip-prinsip akuntansi dalam memberikan informasi yang relevan kepada pihak manajemen dan investor, dimana biaya-biaya sumber daya manusia diperlakukan sebagai beban (*expense*) pada saat terjadi. Rensis Likert (1961) dalam bukunya *"New Patterns of Manajement"* beserta pelopor lain menunjukkan bahwa kegagalan akuntansi untuk mengakui sumber daya manusia dengan tepat mengakibatkan kesimpulan yang diambil salah, berkaitan dengan laba jangka panjang perusahaan, efektivitas manajemen, dan motivasi karyawan.

Riset dalam akuntansi sumber daya manusia yang benar dimulai pada tahun 1960an oleh Rensis Likert. Likert mempertahankan perencanaan jangka panjang dengan tekanan yang kuat pada variabel-variabel kualitatif sumberdaya manusia, menghasilkan manfaat-manfaat yang lebih besar pada jangka panjang. Memperhatikan usulan-usulan yang berbeda, teori sumber daya mempertimbangkan sumber daya manusia dalam suatu cara yang lebih eksplisit. Teori ini mempertimbangkan bahwa posisi kompetisi suatu perusahaan bergantung pada spesifikasi

dan bukan duplikasi aktiva-aktiva. Aktiva yang paling khusus (bukan duplikasi) bahwa suatu perusahaan mempunyai personil. Dibutuhkan keuntungan dari pengetahuan mereka yang saling tergantung, yang akan menjelaskan mengapa beberapa perusahaan lebih produktif dibanding yang lain. Dengan teknologi yang sama, tim sumber daya manusia yang solid membuat semua perbedaan.

Ada dua alasan untuk memasukkan riset sumber daya manusia dalam akuntansi. *Pertama*, orang-orang merupakan sumber daya yang berharga bagi perusahaan sepanjang mereka memberikan jasa yang dapat dapat diukur. Perusahaan tidak perlu memiliki seseorang untuk mempertimbangkan sumberdaya. *Kedua*, nilai dari seseorang sebagai sumber daya bergantung pada bagaimana ia dipekerjakan. Jadi, gaya manajemen juga akan memengaruhi nilai sumber daya manusia.

Di Indonesia, akuntansi sumber daya manusia masih jarang dipergunakan, tetapi perhatian akan sumber manusia itu sendiri sebenarnya telah cukup besar. Menurutnya hal tersebut terbukti dengan semakin banyaknya kasus pembajakan tenaga profesional, seperti pembajakan buku-buku, lagu-lagu dan lain-lain. Kejadian tersebut menunjukkan bahwa kaum usahawan di Indonesia telah menyadari bahwa sumberdaya manusia yang berkualitas akan mampu mengelola perusahaan secara efisien sehingga perusahaan tidak segan memberikan nilai yang tinggi untuk sumberdaya manusia tersebut. Bagi perusahaan, hal tersebut akan memberikan keuntungan yang lebih besar setiap tahunnya dimana dana yang dikeluarkan untuk sumberdaya manusia bertujuan untuk memberikan manfaat pada masa yang akan datang yang lebih besar dari dana yang telah dikeluarkan.

Riset Sistem Informasi Akuntansi

Keterbatasan riset akuntansi dalam bidang sistim informasi akuntansi adalah kesulitan untuk membuat generalisasi, meskipun berdasarkan pada studi sistim akuntansi yang lebih awal. Hal ini jelas bahwa desain sistim memengaruhi penggunaan informasi. Informasi akan mendorong penggunaan keunggulan teknologi saat ini, seperti *data imaging*, *networks*, akses data dinamik melalui sistim pengoperasian, menyarankan pertimbangan peluang untuk riset akuntansi dalam bidang sistim akuntansi. Riset ini akan lebih berhasil jika fokusnya pada domain spesifik variabel-variabel yang unik terhadap sistim akuntansi dan kontek keputusan akuntansi seperti standar profesi dan analisis pengecualian.

Dengan semakin luasnya penggunaan jaringan komputer untuk komunikasi interpersonel, interaksi kelompok dan pengiriman informasi disarankan bahwa dua bidang riset akuntansi dalam sistim akuntansi yang relevan terhadap sub bidang akuntansi yang lain. Analisis alternatif dari bentuk-bentuk presentasi

informasi adalah untuk komunikasi yang efektif dan efisien. Studi Davis (1989) mendukung bukti awal bahwa format presentasi seperti tabel, *bar-charts* yang diberlakukan secara berbeda, sementara format presentasi telah dipelajari dalam hubungannya dengan variabel persepsi dan personalitas, variabel psikologi dan khususnya pengalaman dan pengetahuan, menunjukkan peluang riset saat ini. Automatisasi informasi tidak hanya meningkatkan pilihan format, namun juga mungkin akan lebih penting bagi peran aktif pemakai dalam keputusan ini. Pilihan pemakai dari format sistim informasi yang lebih umum, menunjukkan hasil bidang ini untuk riset akuntansi. Potensi riset lainnya adalah peran dari sistim dukungan kelompok (*group support systems*) dalam memfasilitasi proses kelompok. Sebagai contoh adalah kemungkinan yang paling signifikan dari perubahan teknologi untuk kantor akuntan pada beberapa tahun mendatang akan menguntungan kecanggihan komunikasi *networks*.

Riset Perpajakan

Riset akuntansi dalam bidang perpajakan telah memfokuskan diri pada *tax compliance* dengan melakukan pengujian variabel psikologi dan lingkungan. Bermacam-macam variabel yang diuji, sering dengan hasil campuran menyarankan bahwa perilaku *tax compliance* adalah hasil yang kompleks. Alma (1991) menyebutkan pengujian teori alternatif dari perilaku *tax compliance* yang memberikan kegagalan ekspektasi teori utilitas untuk penjelasan secara lengkap terhadap keputusan *compliance*. Riset akuntansi dalam bidang perpajakan saat ini telah membentuk bermacam-macam perilaku pengetahuan dari riset akuntansi dalam bidang pengauditan.

Interdependensi hubungan antara auotoritas perpajakan dan kontribusi wajib pajak pada kompleksitas perilaku digambarkan Colins dan Plumlee (1991). Pada bagian lain, dengan mendasarkan pada teori agensi, riset menemukan bahwa subjek memilih sendiri kontrak pekerjaan menurut faktor yang sesuai dengan kompensasi yang diharapkan. Wajib pajak dapat secara efektif memengaruhi kemungkinan audit melalui keputusan pelaporannya. Potensi lain untuk riset akuntansi dalam bidang perpajakan dan pengauditan merupakan studi perilaku yang jarang dilakukan. Pengauditan oleh kantor pajak jarang dilakukan untuk wajib pajak seperti kesalahan laporan keuangan bagi auditor. Konsekuensinya, banyak literatur psikologi mempunyai implikasi terhadap perilaku berdasarkan pada kejadian umum yang tidak dapat diaplikasikan dalam konteks pengauditan dan perpajakan (Ashton, 1991). Oleh karenanya, dengan pengecualian bahwa berbagai literatur psikologi tersebut tidak ditujukan untuk riset akuntansi khusus pada bidang perpajakan atau pengauditan (Nelson, 1992).

4.4 TEORI KEAGENAN (*AGENCY THEORY*)

Teori keagenan (*agency theory*) saat ini merupakan hal yang penting dalam penelitian akuntansi. Study Watts dan Zimmerman sebelumnya menjelaskan keutamaan kerangka kerja teori keagenan dalam akuntansi. Studi ini merupakan studi deduktif dan induktif dan merupakan contoh khusus dari penelitian keperilakuan, berfikir tentang akar dari teori keagenan dalam keuangan dan ekonomi dibandingkan psikologi dan sosiologi. Adapun dasar yang melandasi munculnya teori keagenan adalah dimana individu-individu bertindak untuk kepentingan diri mereka sendiri sehingga terkadang mengabaikan kepentingan perusahaan.

Pada tahun 1960an, para ekonom meneliti masalah risiko baik secara individual maupun kelompok. Dijelaskan pula masalah pembagian risiko meningkat disaat anggota-anggota organisasi berperilaku berbeda terhadap risiko. Agency Teori memperbesar pembagian risiko, masalah agensi terjadi ketika anggota-anggota organisasi memiliki perbedaan tujuan dan adanya pembagian kerja. Agency Teori mengarah pada hubungan agensi, pemilik (*principal*) yang memberi mandat pada pekerja (*agent*). Agency Teori menjelaskan mengenai hubungan agensi dengan menggunakan metamorfosa dari sebuah kontrak.

Agensi teori bertujuan untuk menyelesaikan masalah (1) masalah agensi yang muncul ketika adanya konflik tujuan antara prinsipal dan agen serta kesulitan prinsipal melakukan verifikasi pekerjaan agen, (2) masalah pembagian risiko yang muncul ketika prinsipal dan agen memiliki perilaku yang berbeda terhadap risiko. Masalah karena perbedaan tindakan karena adanya perbedaan preferensi risiko.

Unit analisis yang dipergunakan adalah kontrak yang terkait dengan hubungan antara prinsiapl dan agen, sehingga fokus dari teori adalah untuk menentukan kontrak yang paling efisien mengenai hubungan prinsipal-agen yang terkait dengan (1) manusia (mementingkan diri sendiri, terikat dengan rasionalitas, menolak risiko), (2) organisasi (konflik tujuan antar anggota organisasi), dan (3) informasi (informasi sebagai komoditas). Sehingga memunculkan pertanyaan (1) apakah kontrak yang berorientasi pada perilaku? (gaji dan hirarki), (2) kontrak yang lebih efisien ketimbang ketimbang, orientasi keluaran (komisi, opsi saham, hak transfer property, *market governance*).

Struktur agensi dapat diaplikasikan pada tingkatan makro seperti kebijakan regulator sampai tingkatan mikro seperti fenomena impresi manajemen, menipu dan ekspresi mementingkan diri sendiri. Seringkali agency teori diaplikasikan pada fenomena organisasi seperti: 1) kompensasi, 2) strategi akuisisi dan diversifikasi,

2) hubungan dewan, 3) kepemilikan dan struktur keuangan, 4) integrasi vertikal. Secara keseluruhan, agency teori adalah hubungan struktur agensi dari prinsipal dan agen yang mengikat janji berperilaku kooperatif, tetapi dengan tujuan yang berbeda dan perilaku menghadapi risiko yang berbeda.

Tabel 4.1 *Sebuah overview mengenai Teori Agency*

Ide kunci	**Hubungan prinsipal dan agen dapat merefleksikan organisasi yang efisien dari biaya organisasi dan biaya mengatasi risiko.**
Unit analisis	Kontrak antara prinsipal dan agen
Asumsi manusia	Mementingkan diri sendiri, terikat rasionalitas, menolak risiko
Asumsi organisasi	Konflik antar partisipan, efisiensi sebagai kreasi dari efektifitas, asimetri informasi antara prinsipal dan agen
Asumsi informasi	Informasi sebagai komoditas yang diadakan
Masalah kontrak	*Moral hazard & adverse selection* dan pembagian risiko
Permasalahan	Hubungan dari perbedaan prinsipal dengan agen dan preferensi risiko (regulasi kompensasi, kepemimpinan, manajemen impresi, *whistle blowing,* integrasi vertikal, *transfer pricing)*

Teori Agency Positivis

Peneliti positivis memfokuskan diri pada identifikasi situasi antara prinsipal dan agen seperti konflik tujuan dan mekamisme aturan yang membatasi perilaku agen melayani dirinya sendiri. Peneliti positivis lebih bersifat matematis dibandingkan peneliti prinsipal-agen. Peneliti positivis lebih memfokuskan pada kasus-kasus khusus dari hubungan prinsipal-agen antara pemilik dan manajer, perusahaan publik. Sebagai contoh, positivis adalah penelitian dari Jensen & Meckling (1976) yang mengeksplorasi struktur kepemilikan, termasuk kepemilikan ekuitas oleh manajer, Fama (1980) membahas kapital efisien dan pasar tenaga kerja sebagai mekanisme informasi sebagai alat kendali dari perilaku melayani diri sendiri pada eksekutif, Fama & Jensen (1983) menjabarkan peran dewan direksi sebagai sistem informasi dari pemegang saham guna memonitor perilaku oportunistik eksekutif puncak.

Merujuk perspektif teori, aliran positivis lebih memperhatikan masalah mekanisme *governance* guna mengatasi masalah agensi. Jensen (1983) menyatakan munculnya masalah hubungan kontraktual. Dua proposisi dapat diturunkan berdasar mekanisme *governance*, proposisi pertama berdasar pada kontrak berguna untuk mengekang sifat oportunis agen. Kontrak akan membatasi preferensi agen karena kompensasi yang akan mereduksi konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Jensen & Meckling (1976) menunjukkan bagaimana naiknya kepemilikan

oleh manajemen akan menurunkan oportunisme manajerial. Jadi, agency teori positivis memperkaya penelitian ekonomi dengan menawarkan perhatian yang kompleks dari organisasi. Walaupun dikritisi oleh teoritisi perilaku sebagai tindakan minimalis dan oleh pakar mikro ekonomi sebagai tautologi dan kurang rigor (Jensen, 1983). Bagaimanapun agency teori positivis merupakan penelitian yang patut diperhatikan (Barney & Ouchi, 1986) dan perhatian yang populer (Meet Mike, 1988).

Riset Prinsipal-Agen

Peneliti prinsipal-agen memperhatikan teori general dari hubungan agensi, teori yang dapat diaplikasikan pada para pemberi kerja-pekerja, pengacara-klien, pembeli-pemasok dan teori hubungan agensi lainnya. Karakteristik teori formal, paradigma principal-agen melibatkan asumsi-asumsi yang diikuti oleh deduksi logis dan pembuktian matematika.

Sebagai perbandingan dengan aliran positivis, teori principal-agen lebih abstrak dan matematis dan lebih mudah dipergunakan oleh peneliti organisasional. Teori principal-agen memiliki fokus yang lebih luas dan lebih memiliki implikasi teoritif, sedangkan positivis hanya berfokus pada hubungan pemilik dan eksekutif saja. Teori positivis mengidentifikasi berbagai alternatif kontrak sedangkan teori principal-agen mengidentifikasikan bahwa kontrak menjadi sangat efisien dalam kondisi ketidakpastian keluaran, penolakan terhadap risiko, informasi dan berbagai variabel lain.

Fokus dari teori principal-agen adalah menentukan kontrak yang optimal, perilaku versus keluaran antara prinsipal dengan agen. Model yang mengasumsikan konflik antara prinsipal dengan agen, keluaran yang mudah diukur dan agen yang lebih menghindari risiko ketimbang principal. Demski & Feltham (1978) menjabarkan dalam dua kasus, 1) informasi yang lengkap sehingga prinsipal tahu apa yang dikerjakan oleh agen, prinsipal membeli perilaku agen, sehingga kontrak berdasar perilaku menjadi lebih efisien, sedangkan kontrak berdasar keluaran tidak memerlukan transfer risiko pada agen walau agen lebih menolak risiko ketimbang prinsipal. 2) Ketika prinsipal sama sekali tidak tahu apa yang dilakukan oleh agen, karena agen lebih mementingakn diri sendiri sehingga akan rakus, masalah agensi akan muncul karena prinsipal dan agen memiliki tujuan yang berbeda dan prinsipal tidak dapat betindak bila agen berlaku kurang layak. Kedua kasus di atas disebut dengan *moral hazard*, sedangkan perilaku lain yang disebut dengan *adverse selection* mengarah pada representasi yang salah dari kemampuan agen, kecenderungan agen untuk mengaku memiliki kemampuan

tertentu saat dikontrak tetapi tidak dapat menunjukkan kemampuan tersebut saat bekerja.

Dalam kasus perilaku yang tidak dapat diobservasi (*moral hazard* dan *adverse selection*), prinsipal memiliki dua pilihan; 1) memantau perilaku agen dengan berinvestasi pada sistem informasi seperti sistem penganggaran, prosedur pelaporan, dewan direksi dan menambah tingkatan manajer. Opsi yang lain 2) kontrak pada keluaran dari perilaku agen, kontrak berdasar keluaran akan memotivasi perilaku agen dengan preferensi pada prinsipal tetapi seharga dengan risiko yang ditransfer pada agen. Masalah risiko meningkat karena keluaran hanyalah bagian dari fungsi perilaku. Hasil dari ketidakpastian keluaran bukan hanya menyangkut masalah perencanaan tetapi juga masalah risiko. Ketika ketidakpastian keluaran rendah maka biaya pengalihan risiko pada agen juga rendah, sehingga kontrak berdasar keluaran lebih atraktif.

Teori Agency dan Literatur Organisasional

Perrow (1986) menyatakan bahwa agency teori berbeda dengan teori organsiasi, agency teori terhubung dengan beberapa perspektif aliran organisasi. Agency teori konsisten dengan hasil kerja dari Barnard (1938) mengenai sifat dasar perilaku kooperatif dan March & Simon (1958) mengenai kontribusi dari hubungan pekerja. Agency teori juga memiliki kesamaan dengan model politik organisasi, baik perspektif politik maupun organisasi berasumsi pada pengejaran pemenuhan kepentingan diri pada setiap individu pada seluruh tingkatan organisasi. Pada kedua perspekstif, masalah asimetri informasi berhubungan dengan kekuatan partisipan pada tingkatan yang lebih rendah. Perbedaan pada model politik adalah konflik tujuan dapat diselesaikan melalui tawar menawar, negosiasi, dan koalisi.

Agency teori juga memiliki kesamaan dengan pendekatan pemrosesan informasi pada teori kontigensi. Kedua perspektif merupakan teori informasi, dengan asumsi bahwa setiap individu terhubung secara rasional dan bahwa informasi terdistribusi secara asimetris dalam organisasi. Juga teori efisiensi, karena mempergunakan permrosesan informasi secara efisien yang diperoleh dari berbagai pilihan bagi berbagai bentuk organisasi. Perbedaan keduanya ada pada fokus, teori kontingensi berfokus pada struktur yang optimal dari hubungan pelaporan dan tanggung jawab pengambilan keputusan, sedangkan agency teori berfokus pada struktur optimal dari hasil hubungan pengendalian yang diperoleh dari pelaporan dan pola pengambilan keputusan.

Tabel 4.2 *Perbandingan Asumsi AT dengan Perspektif Organisasional*

Asumsi	Perpektif				
	Politik	Kontingensi	Pengendalian Organisasi	Biaya Transaksi	Agensi
Mementingkan diri sendiri	X			X	X
Konflik tujuan	X			X	X
Terikat secara rasional		X	X	X	X
Asimetri informasi		X		X	X
Mengunggulkan efisiensi		X	X	X	X
Menolak risiko					X
Informasi sebagai komoditas					X

Keterkaitan yang paling nyata adalah dengan pengendalian organisasional. Thompson (1967) dan Ouchi (1979) mengemukakan hubungan dan kristalisasi tujuan pada perilaku berbanding dengan keluaran, demikian pula hubungan agency teori dengan tugas yang terprogram sebagai dasar bentuk kontrak. Hubungan dari tugas yang terprogram akan mengarahkan pengendalian perilaku dan kristalisasi tujuan. Perbedaan mendasar antara agency teori dengan pengendalian organisasional adalah implikasi dari penolakan risiko oleh prinsipal dan agen dan ketidakpastian keluaran.

Tidak mengejutkan bila teori agency memiliki kesamaan dengan perspektif biaya transaksi. Sebagai catatan, Barney & Ouchi (1986) menyatakan bahwa kedua teori sama-sama berasumsi pada kepentingan diri sendiri dan terkait secara rasional. Walau kedua teori muncul dari tradisi ekonomi yang berbeda, biaya transaksi yang lebih memperhatikan batasan organisasi sedangkan agency teori lebih memperhatikan kontrak anggota-anggota organisasi. Perbedaan mendasar kedua teori adalah pada teori biaya transaksi memperhatikan aktiva tertentu dan dalam jumlah yang kecil, sedangkan pada agency teori pada perilaku prinsipal dan agen terhadap risiko dan ketidakpastian keluaran serta asimetri informasi.

Kontribusi Teori Agency

Teori agency memperkokoh pentingnya insentif dan sifat mementingkan diri sendiri dalam pemikiran organisasional. Agency teori menunjukkan bahwa organsisasi dapat hidup bila memiliki sifat mementingkan diri sendiri. Teori agency memberi dua kontribusi pada pemikiran organisasional, 1) perlakuan terhadap informasi, informasi sebagai komoditi yang memerlukan biaya dan harus dibeli, hal ini memunculkan sistem informasi formal. Sebagai ilustrasi adalah masalah kompensasi eksekutif, banyak temuan mengenai perbedaan antara kinerja dan

kompensasi. Sistem informasi juga ditujukan untuk melakukan pengawasan terhadap perilaku eksekutif oleh dewan direksi, juga alat pengawasan terhadap kepentingan pemegang saham. Jika dewan memiliki informasi yang memadai, kompensasi akan didasarkan pada kinerja, sehingga agen akan berperilaku sesuai dengan keinginan prinsipal. Kontribusi 2), teori agency memperhatikan implikasi risiko. Organsiasi diasumsikan menghadapi ketidakpastian masa depan. Teori agency memperkaya pemikiran organisasional dengan memperhatikan ketidakpastian keluaran yang menyebabkan munculnya risiko. Belum lagi adanya perbedaan penolakan terhadap risiko antara prinsipal dan pemegan saham. Sebagai ilustrasi adalah integrasi vertikal. Walker dan Weber (1984) menemukan bahwa ketidakpastian teknologi dan permintaan tidak berpengaruh terhadap keputusan menjual atau membeli saham. Sejalan dengan agency teori dapat disimpulkan bahwa prinsipal cenderung netral terhadap risiko. Secara nyata, bila ada opsi, teori agency memprediksi bahwa manajer yang netral terhadap risiko akan membuat opsi (kontrak berbasis perilaku), sedangkan manajer yang menolak risiko akan memilih opsi beli (kontrak berbasis keluaran).

Tabel 4.3 *Rangkuman Penelitian-Penelitian Teori Agency*

Peneliti	Aliran Riset	Sampel	Variabel Agensi	Teori Terkait	Variabel Dependen	Hasil
Amihud & Lev (1981)	Positivis	309 Fortune dan 500 perusa haan	Manager vs Pengenda lian Pemilik	Tidak ada	Merger konglomerasi dan diversifikasi	Mendukung
Walking & Long (1984)	Positivis	105 perusa haan	Ekuitas Manajemen & Opsi	Kesejahteraan pemega ng saham dan pengen dalian	Penolakan manaje men terhadap pengambil alihan	Mendukung
Anderson (1985)	Prinsipal-Agen	159 daerah penjualan	Pentingnya aktifitas non penjualan, siklus penjualan & sulitnya mengevaluasi kinerja penjualan	Biaya transaksi	Representatif vs penjualan korporasi	Campuran
Eisenhardt (1985)	Prinsipal-Agen	54 toko *retails*	Desentrali sasi	Pengendalian organisasional	Gaji vs komisi	Mendukung
Eccles (1985)	Prinsipal-Agen	150 wawancara pada 13 perusa haan	Later belakang rekanan	Ekuitas	Tipe dari harga transfer	Model induk tif

Peneliti	Aliran Riset	Sampel	Variabel Agensi	Teori Terkait	Variabel Dependen	Hasil
Wollfson (1985)	Positivis	39 perusa haan migas	Saham yang dipegang eksekutif	Dampak Pajak	Harga saham	Mendukung
Argawal & Mandelker (1987)	Positivis	209 perusahaan besar		Tidak ada	Akuisis, pemisahan & rasio utang/ ekuitas	Mendukung
Biayanik (1987)	Positivis	110 perusa haan besar	Proporsi direktur luar, saham yang dipegang direktur laur & pengalaman direktur luar	Hegemo ni	Pembayaran dari *greenmail*	Campuran
Eisenhardt (1988)	Prinsipal-Agen	54 toko *retails*	Pekerjaan terprogram, rentang kendali dan ketidak pastian keluaran	Institusional	Gaji vs Komisi	Mendukung
Conlon & Parks (1988)	Prinsipal-Agen	40 *dyads*	Pengawasan	Institusional	Kompensasi kontingensi kinerja	Mendukung
Barney (1988)	Positivis	39 perusa haan elektronik Jepang	Kepemili kan saham oleh karyawan	Kendali ukuran dan pertumbuhan	Biaya ekuitas	Mendukung
Singh & Harianto (belum diterbitkan)	Positivis	84 Fortunes dan 500 perusa haan	Saham manajerial & ancaman pengambil alihan	Manajerial	Kontrak parasut emas	Mendukung

Hasil-Hasil Aliran Positivis

Aliran positivis melakukan pendekatan guna mengidentifikasi kebijakan atau perilaku saat kepentingan pemegang saham dan manajemen berbeda, serta menunjukkan bahwa sistem informasi atau insentif berbasis keluaran dapat menyelesaikan masalah agensi. Aliran positivis memisahkan kepemilikan dari manajemen pada perusahaan besar.

Salah satu penelitian awal dilakukan oleh Amihud & Lev (1981) mengenai merger konglomerasi. Secara umum, merger konglomerasi bukan kepentingan pemegang saham karena pemegang saham dapat melakukan diversifikasi saham melalui portofolio saham mereka. Konglomerasi menarik bagi manajemen karena dapat mendiversifikasi risiko pekerjaan mereka. Penelitian lain dilakukan oleh Jensen & Meckling (1976) yang menyatakan bahwa manajer yang mengenda-

likan perusahaan lebih suka melakukan konglomerasi. Walking & Long (1984) menunjukkan manajer menolak pengambil alihan. Penulis menemukan bahwa manajer yang memiliki ekuitas (kontrak berbasis keluaran) cenderung untuk menolak pengambil alihan.

Dampak pasar dari teori agency diteliti oleh Wolfson (1985), meneliti hubungan antara prinsipal yang terbatas dengan agen yang besar, dengan hasil bahwa prinsipal dapat bertahan dengan mengandalkan keunggulan memegang informasi. Fama (1980) menemukan dalam jangka panjang agen berusaha untuk meningkatkan kesejahteraan prinsipal. Biayanik (1987) menguji masalah oportunisme manajemen dengan menggunakan teori hegemoni dan AT, dewan perusahaan menghindarinya dengan memperkerjakan manajer dari luar lebih banyak. Argawal & Mandelker (1987) meneliti eksekutif yang memegang saham perusahaan, ternyata menurunkan masalah agensi. Sesuai dengan agency teori (Jensen & Meckling, 1976), eksekutif yang memegang saham (kontrak berbasis keluaran) berhubungan dengan akuisis dan keputusan keuangan.

Singh & Harianto meneliti masalah parasut emas dengan menggunakan perspektif agensi dan manjerial menemukan bahwa dalam kondisi pengambil alihan kontrak berbasis keluaran lebih menguntungkan bagi eksekutif yang memegang saham. Barney (1988) meneliti masalah pegawai yang memegang saham menemukan bahwa biaya ekuitas akan menurun, karena terjadi keselaran tujuan antara pemegang saham dengan karyawan perusahaan.

Hasil-hasil Aliran Prinsipal-Agen

Aliran prinsipal agen lebih berfokus pada masalah kontrak antara prinsipal dengan agen, bertujuan untuk memperoleh kontrak yang paling efisien pada tiap-tiap situasi. Variabel yang dipergunakan adalah tugas yang terpogram, sistem informasi dan ketidak pastian keluaran guna memprediksi basis kontrak, perilaku ataukah keluaran.

Anderson (1985) meneliti masalah integrasi vertikal dengan menggunakan perspektif biaya transaksi, dengan tujuan pemilihan kontrak antara reprsentatif (berbasis keluaran) dengan gugus tugas penjualan (berbasis perilaku). Hasil menunjukkan bahwa kontrak berbasis perilaku memiliki hubungan positif. Eisenhardt (1985, 1988) menguji pemilihan antara komisi (berbasis keluaran) dengan gaji (berbasis perilaku) sebagai kompensasi penjualan. Hasilnya menunjukkan bahawa tugas yang terprogram, sistem informasi (pengukuran rentang kendali) dan ketidak pastian keluaran dapat memprediksi pemilihan gaji dengan komisi.

Conlon & Parks (1988) mereplikasi penelitian dari Eisenhardt dengan menggunakan pendekatan multi perioda. Konsisten dengan agency teori (Harris & Raviv, 1978) mereka menemukan bahwa sistem informasi (cara prinsipal mengawasi perilaku agen) berhubungan negatif dengan kontingensi kinerja (basis keluaran). Eccles (1985) menggunakan agency teori untuk mengembangkan rerangka pemahaman harga transfer yaitu hubungan antara desentralisasi dan pemilihan biaya (kontrak basis perilaku) dan pasar (kontrak berbasis keluaran).

4.5 TEORI STEWARDSHIP

Sekitar tahun 1957, pendekatan *stewardship* telah dipakai sebagai suatu pendekatan untuk menentukaan titik berat utama dari suatu laporan keuangan. Hal ini didasarkan pada suatu konsep bahwa Manajemen dari suatu perusahaan dianggap bertanggung jawab kepada pemilik perusahaan (Susanto, 1994). Selanjutnya Ijiri (1975) dalam Endah, dkk (2000) memperjelas konsep tersebut dengan mengidentifikasi tiga partisan, dalam hubungan akuntabilitas (pertanggung jawaban finansial perusahaan), yaitu keberadan *Accountant, Accountee*, dan *Accountor*. Ketiga partisan tersebut saling berinteraksi dalam suatu jaringan akuntabilitas. *Accountant* adalah pihak yang mengukur kinerja ekonomi, *Accounte (Steward)* yaitu pihak yang bertanggung jawab, dan kepada *Accountor (*prinsipal) pertanggung jawaban diberikan atas apa yang telah dikerjakan didalam organisasi tersebut.

Teori stewardship diperkenalkan sebagai teori yang berdasarkan tingkah laku, prilaku manusia *(behavior),* pola manusia *(model of man)*, mekanisme psikologis (motivasi, identifikasi dan kekuasaan) dalam sebuah organisasi yang mempraktikkan kepemimpinan sebagai aspek yang memainkan peranan penting bagi sebuah pencapaian tujuan. Teori ini berakar dari ilmu psikologi dan sosiologi yang mengarah pada " sikap melayani *(Steward)* (Donalson dan Davis, 1989, 1991) lihat juga Peter (1999).

Stewardship (suatu sikap melayani), merupakan suatu pandangan baru tentang mengelola dan menjalankan organisasi, suatu pergeseran pendekatan pada konsep kepemimpinan dan manajemen yang ada sekarang dari konsep mengendalikan *(control)* dan mengarahkan, kearah konsep pengaturan, kemitraan, dan kepemilikan secara bersama oleh anggota/tim dalam organisasi, yang merasa organisasi menjadi sesuatu miliknya ataupun satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dari diri sendiri.

Lebih jauh Donaldson dan Davis (1991) menggambarkan bahwa teori *stewardship* didefinisikan sebagai situasi dimana para *steward* (pengelola) tidak mempunyai kepentingan pribadi tetapi lebih mementingkan kepentingan *prinsipal* (pemilik). Kondisi ini didasari sikap melayani yang demikian besar dibangun oleh *steward*. Sikap melayani sebagai suatu sikap yang menggantikan kepentingan pribadi dengan pelayanan sebagai landasan bagi pemilikan dan penggunaan kekuasaan *(power)*. Dengan mengintegrasikan kembali pengurusan pekerjaan, pemberdayaan, kemitraan dan penggunaan kekuasaan dengan benar, maka tujuan individu secara otomatis terpenuhi dengan sendirinya. *Steward* (Pengelola) percaya bahwa kepentingan mereka akan disejajarkan dengan kepentingan perusahaan dan pemilik (Prinsipal).

Masing-masing pihak bersedia mempertaruhkan perbedaan kelas dan hak istimewa yang menjadi simbol eksistensi mereka dalam mengejar penghayataan rangkaian nilai-nilai dan menciptakan sikap pro organisasional dan rasa memiliki *(sense of belonging)* yang tinggi untuk memperoleh manfaat *(utilities)* yang ditujukan langsung kepada organisasi dan tidak untuk tujuan individu, sehingga tercipta lingkungan kerja dimana setiap anggota organisasi berpikir dan bertindak seperti seorang pemilik yang senantiasa menjaga dan berorientasi pada tujuan organisasi jangka panjang *(The long term goal oriented)*.

Para Pengelola tersebut, terkondisi untuk bertanggung jawab menentukan nasib pemilik dan kelangsungan hidup *(Goingconcern)* organisasinya. Kekuasaaan penuh *(Powerfull)* untuk menentukan strategi tanpa adanya rasa takut bersalah dalam membangun konstruksi kebijakan, atau takut dikritik dan dibatalkan oleh pihak lain terutama oleh pemilik (prinsipal) lebih memudahkan steward menjalankan visi dan misinya, karena sudah tertuang dalam kesepakatan menentukan tujuan secara bersama-sama. Mereka juga dikondisikan untuk mengembangkan demokrasi di tempat kerja dan memfokuskan kembali kelompok pada tingkatan yang lebih rendah untuk bersama-sama melayani pekerjaan inti dan tujuan inti yang ingin dicapai.

Teori *Stewardship* ini mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga funsi utilitas akan maksimal. Asumsi penting dari *Stewardship* adalah Pengelola meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemilik. Pengelola akan berprilaku sesuai kesepakatan dan kepentingan bersama. Ketika terjadi benturan antara kepentingan dua pihak tersebut, *Steward* akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya, karena *Steward* merasa kepentingan bersama menjadi lebih utama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional karena *Steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi dan bukan pada tujuan

individu. Namun demikian tidak berarti *Steward* tidak mempunyai kebutuhan hidup. Untuk mempraktikkan pendekatan ini, kunci utama terletak pada prinsipil, apakah prinsipil benar-benar dapat meyakini dan mempercayai *steward* yang dipilihnya dalam membangun kemitraan organisasi tersebut.

Apa yang terdapat dalam pendekatan model *Stewardship* ini, kontradiksi dengan pendekatan model *Agency theory* (Teori keagenan). Teori keagenan mengindikasikan adanya hubungan yang tidak harmonis antara pengelola (agen) dan pemilik (prinsipil), karena sesuatu hal harus dituangkan dalam bentuk kontraktual formal kedua belah pihak. Teori keagenan mengasumsikan masing-masing pihak selalu ingin memaksimalkan manfaat (*utilitis*) kepentingan individu. Karena adanya perbedaan kepentingan tersebut, prinsipal hanya mendelegasikan beberapa otorisasi pembuatan keputusan kepada Agen. Hubungan keagenan ini memerlukan suatu spesifikasi insentif *(reward)*, monitoring dan pembatasan hubungan yang bermuara pada minimalisasi *agency cost*. Sementara kontrak kerja yang dibuat antara agen dan prinsipal menimbulkan beberapa permasalahan antara lain terjadinya ketidak seimbangan infomasi (*asimetrys information)* dan penyimpangan moral yang dilakukan oleh agen *(Moral hazard)*.

Aspek Keprilakuan dalam *Stewardship Theory*

Dalam bagian ini menunjukkan asumsi berdasarkan model non-koperatif dari suatu perilaku dan perdebatan tentang bagaimana batasan-batasan model ini dapat diatasi dengan penggabungan secara timbal balik. Garis Besar Asumsi Berdasarkan Model Non-Korporatif pada Stewardship. Apabila tidak ada faktor yang dapat dipercaya dalam teori stewardship, asumsi-asumsi berikut ini secara umum dapat digunakan:

1. *Self-interest,* sebagai contoh, fungsi utiliti individu hanya tergantung pada konsumsinya sendiri.
2. *Non-satiation,* sebagai contoh, individu dapat selalu menambah utiliti dengan kenaikan konsumsi, dan,
3. *Contless domain independent cognition* sebagai contoh, hubungan antara tindakan agen dan utilitynya dipahami tanpa memperhatikan keruwetan hubungannya.

Berdasarkan asumsi-asumsi diatas, pembuat keputusan sering diasumsikan tidak mengalami kesulitan dalam memecahkan masalah-masalah secara optimal, atau dalam penggabungan informasi menggunakan teori *Bayes.* Sebagai tambahan, dalam mengasumsikan pilihan individual, *current models* sering memasukkan asumsi-asumsi tambahan sebagai strategi bagaimana prilaku individu memperluas penyelesaian kelompok. Seperti asumsi-asumsi: *Game theoritic*

models memprediksi bahwa individu memilih rencana tindakan optimal untuk memaksimalkan utiliti yang diharapkannya, memberikan kepercayaan dalam menetukan batasan rencana person lainnya. Bagaimana struktur konsep tradisional memperoleh kerjasama

Theory of repeated games, bermain dengan informasi yang tidak lengkap, membantu menjelaskan, bagaimana pelaku rasional mengatasi ketidaktahuan (tingkat permainan) kepentingannya sendiri dalam menyokong prilaku perusahaan. Pendekatannya masih didasarkan pada kepentingan sendiri. Sayangnya, *theory of repeated games* mengakui eksistensi kesimbangan yang mungkin tanpa memberikan alasan mengapa kerjasama tersebut lebih mungkin menghasilkan keseimbangan. Usaha untuk menjelaskan model kerjasama ini menggunakan permainan yang dinamis sebagai suatu proses pembelajaran yang berdasarkan atas rasionalitas yang terbatas. Bagaimanapun jika individu belajar mengenai tipe-tipe pelaku dan mencoba untuk membentuk suatu reputasi sebagai suatu tipe. individu harus menunjukkan bahwa tipe-tipe tersebut dalam tahap awal.

Organisasi yang kompleks berdasarkan pendekatan manusiawi adalah merupakan hasil adaptasi beberapa tahun yang lalu. Dihopetesiskan bahwa masalah-masalah tidak hanya diselesaikan oleh adanya perubahan biologi dan neurology tapi juga adapatasi dalam kesadaran social. (lihat Cosmides dan Tooby, 1992). Manusia mempunyai kekhususan dan pengertian yang sangat tinggi untuk membangun mekanisme perlakuan dengan masalah social-sering juga diterapkan dalam kerjasama.

> Jika kita mengasumsikan subyek muncul dalam ultimatum game tanpa pemahaman norma-norma perilaku, bahwa semua subyek memilih lebih banyak uang dari pada kurang, dan semua subyek telah diketahui secara luas dari semua subyek telah diketahui secara luas dari semua subjek lainnya, lalu keseimbangan tanpa kerjasama dari ultimatum game untuk pengirim menawarkan kepada penerima unit dollar yang terkecil dari perkiraan dan untuk penerima yang menerima penawaran ini. Bagaimanapunjuga, jika terdapat norma social yang dinyatakan secara tidak langsung atau norma-norma utama yang eksis dapat menekan Sender "cheating" penolakan penawaran sender. Tujuan pengukuran ada dua tipe subyek pengukuran yang dapat digunakan oleh orang lain dan standar mutlak. Pendekatan pertama prestasi karyawan ditaksir dan dibandingkan prestasi yang lain pada tugas yang mirip, seperti merangking semua karyawan yang mirip. Pendekatan kedua pekerjaan yang dilakukan oleh karyawan dianalisis untuk menentukan keterampilan dan perilaku untuk menghasilkan prestasi yang efektif.

Beberapa pengukuran biasanya berhubungan dengan dua masalah yaitu kekurangan dan kontaminasi. Lebih baik menggunakan lebih dari satu pengukuran prestasi, karena pengukuran ganda dapat mengurangi kekurangan dan karena efek kontaminasi harus dihubungkan untuk membedakan area sehingga lebih jelas. Ukuran yang cocok harus ditentukan untuk memperkirakan bagaimana prestasi aktual itu dikatakan baik. Misalnya, semua divisi diharapkan untuk mencapai ROI yang sama, jika standar ini digunakan bagaimana mereka ditentukan kapan individu akuntansi digunakan bersiap-siap menghadapi standar yang mana hasil tidak dapat dimonitor, hal ini biasa digunakan informasi budget untuk menyusun standar. Konsekuensi-konsekuensi standar budget agar prestasi manajer tampak baik:

1. Budget standar dibuat tampaknya menantang
2. Informasi akuntansi yang dilaporkan dimanipulasi agar prestasi manajer tampak baik
3. Perilaku manajer akan dirubah yang menimbulkan kerugian, karena ia memaksimumkan angka akuntansi (kepentingannya sendiri daripada kepentingan organisasi secara menyeluruh secara baik).

Idealnya masing-masing karyawan harus diinformasikan tingkat prestasi yang harus disempurnakan. Dalam kasus penyelesaian pekerjaan, seperti manajemen divisional, interval pelaporan akan seimbang dengan evaluasi manajer akan selalu sering ketika ia merasa terancam dan merasa terlalu jarang jika ia mendapatkan waktu tidak tepat untuk umpan balik atau pengakuan dari perbaikan.

Sentral isu dalam sistem penghargaan adalah distribusi penghargaan sehingga mereka mempunyai dampak positif terhadap motivasi individu untuk ambil bagian dan berusaha pada aktivitas yang diinginkan oleh manajemen puncak organisasi. agar menciptakan sistem pengahargaan yang efektif, merupakan suatu yang mendasar suuatu organisasi memiliki sistem penghargaan yang efektif untuk memperkirakan prestasi karyawan. Jika sistem penilaian prestasi tidak masuk akal atau tidak valid, penghargaan yang didistribusikan atas dasar tersebut akan langsung rusak dan sedikit berdampak pada motivasi.

Teori *Stewardship d*an Pengelolaan Organisasi

Pendekatan *Stewardship Theory* dalam implementasi pengelolaan organisasi menurut para peneliti dan pakar akuntansi manajemen, meliputi dua faktor, yaitu 1) Faktor Psikologi, yang berkaitan dengan motivasi, indentifikasi dan rentang kekuasan/kekuatan *(Power)* 2) Faktor Situasional, yang berkaitan dengan filosofis manajemen dan budaya *(Culture)*.

1. Faktor Psikologi

Motivasi dalam konteks ini adalah kemauan untuk melakukan sesuatu yang tinggi untuk mencapai tujuan organisasi. Motivasi dalam *stewardship teory* ini merupakan motivasi yang menghasilkan *reward intrinsik*, yaitu reward yang tidak nyata dan tidak dapat diukur dengan harga pasar, misalnya kesempatan untuk tumbuh, prestasi, aktualisasi diri. Mengenai motivasi intrinstik ini, Manz mengembangkan teori *Self leadership* (Kepemimpinan diri sendiri), yang mana dapat membawa seseorang menuju kinerja yang baik secara alamiah.

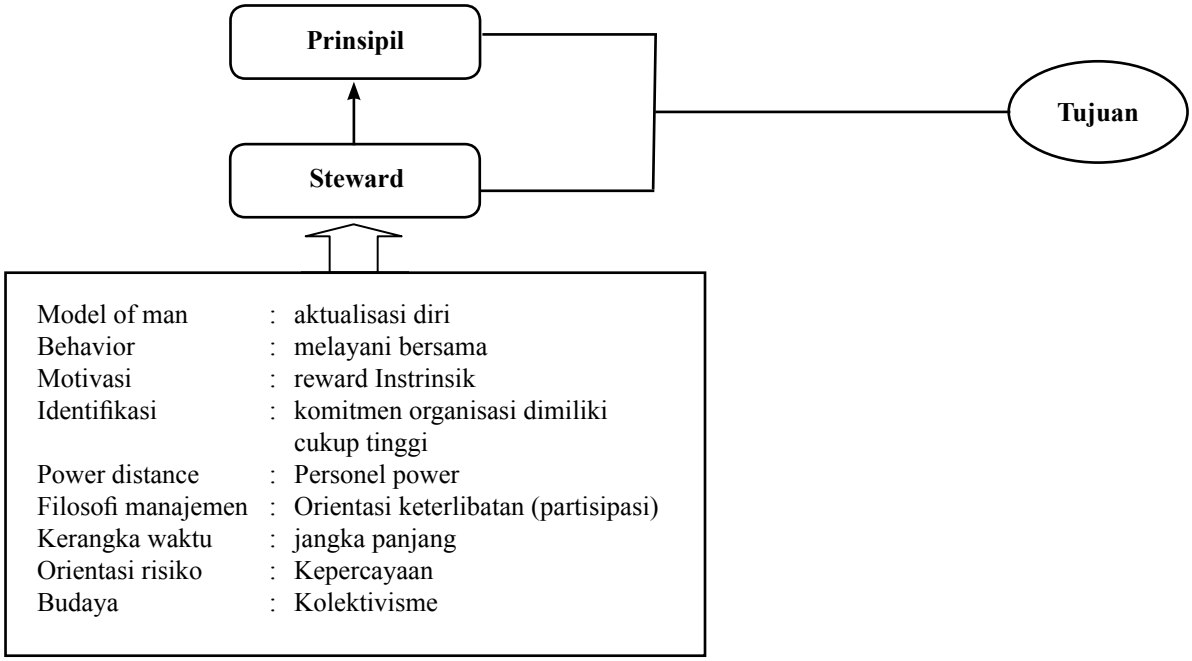
Identifikasi didalam konteks ini dimaksudkan adalah suatu konsep yang berhubungan erat dengan komitmen organisasi. Komitmen organisasi sebagai kekuatan individu dan suatu bangunan multidimensional yang terdiri atas komitmen yang kontinyu mewakili keinginan dalam organisasi dan kepercayaan dalam menerima tujuan organisasi. Rentang Kekuasaan/kekuatan *(Power distance)* didalam konteks masalah ini dikarakteristikkan sebagai kekuasaan perseorangan yang mempengaruhi hubungan steward dan prinsipal. Kekuasaan perseorangan, suatu bagian yang melekat dari individu dalam hubungan antar pribadi, tidak dipengaruhi oleh posisi. *Power distance* merupakan aspek penting dalam hubungan antara prinsipal dan steward. Dalam teori manajemen, *power* lebih banyak memiliki keterkaitan dengan aspek leadership dibandingkan dengan aspek manajerial organisasi. Biasanya *power* digunakan untuk mempengaruhi orang agar melaksanakan apa yang diinginkan oleh pemilik power tersebut. Dengan demikian seorang *Steward* harus mempunyai *power distance* yang kuat, dan terukur dalam menjalankan tugasnya.

2. Faktor Situasional

Filosofis Manajemen, dalam konteks ini berkaitan erat dan dikarakteristikkan sebagai partisipasi yang tinggi yang didalamnya terdiri dari komunikasi terbuka, pemberian kekuasaan kepada pekerja, dan penegakan kepercayaan. Lawler (1986, 1992), memperinci pandangan ini dengan mempertentangkan filosofi manajemen yang dideskripsikan berorientasi kepada pengawasan beralih kepada berorientasi kepada partisipasi. Menurutnya, pendekatan yang berorientasi kepada pengawasan didasarkan pada suatu filosofi manajemen bahwa berpikir dan mengawasi merupakan bagian dari pekerjaan yang harus dipisahkan dari pelaksanaan pekerjaan itu sendiri. Asumsi kunci dalam pendekatan partisipasi adalah ketika pekerja diberi tantangan dan tanggung jawab sehingga mereka akan mengembangkan kontrol atas prilaku mereka sendiri, sehingga mereka dapat lebih melakukan improvisasi.

Budaya menurut Hofstede (1980, 1991), sebagai faham Individualisme, kolektivisme dan dimensi yang mencirikan perbedaan lintas budaya yang relevan. Pada budaya kaum kolektif, diri pribadi *(the self*, diidentifikasikan sebagai bagian dari kelompok. Kaum kolektif lebih menyukai hubungan jangka panjang, tergantung pada kepercayaan. Kaum Individualis lebih berorientasi pada hubungan jangka pendek, memimpin bisnis tanpa tergantung pada hubungan perseorangan, menggunakan analisis biaya dan manfaat untuk mengevaluasi bisnis dengan menandatangani kontrak, kaum individualis ini identik dengan prilaku agen dalam teori keagenan *(Agency theory)*. Mengacu pada dua faktor yang telah diuraikan diatas, format kepemimpinan dalam pendekatan stewardship, digambarkan dalam bagan berikut:

1. Status : Kemitraan **2. Sikap : Pelayanan** **3. Tujuan : Kebersamaan**



Block (1999) dalam tulisannya telah mencoba memberikan suatu pedoman dan konsep bagaimana menerapkan pendekatan *stewardship* ini. Pendekatan ini menggantikan model kepemimpinan Manajerial yang selama ini dipraktikkan. Langkah-langkah yang diusulkan oleh Block adalah sebagai berikut:

a. Menetapkan kontrak sikap melayani
b. Membuat kesepakatan tentang pengendalian dan tanggung jawab
c. Mengadakaan pertemuan untuk menginformasikan bagaimana cara kerja, apa rencana bisnis dan kearah mana anggaran dikembangkan

d. Menciptakan masa depan yang diinginkan
e. Melakukan pelatihan Manajemen
f. Membentuk tim Pengembangan
g. Mengubah Praktik manajemen
h. Merancang ulang struktur /arsitektur orgaanisasi
i. Merancang ulang sistem reward

Pertemuan antara semua unsur yang berpengaruh pada organisasi dilakukan untuk merancang masa depan yang diinginkan bersama. Unsur-unsur itu meliputi pelanggan, anggota dewan direksi, karyawan pada semua unit dan semua tingkatan, pemasok, anggota masyarakat, sehingga dapat dilakukan usaha melalui terobosan-terobosan dalam peningkatan arah dan kepemimpinan organisasi.

Stewardship dan Akuntansi Manajemen

Ijiri (1975) mendefinisikan akuntansi sebagai sistem yang didesain untuk memperluas hubungan, akuntabilitas diantara kepentingan perusahaan. Ijiri mengidentifikasikan 3 (tiga) kelas dari partisipan. *Akuntan,* orang yang mengukur kinerja ekonomi dari *akuntor (steward)* orang yang bertanggung jawab diciptakan dalam banyak cara dengan konstitusi, dengan hukum, dengan kontrak langganan atau kewajiban moral yang sama, Ijiri mengklaim ini tidak akan menjadi pernyataan yang di lebih-lebihkan untuk menyatakan bahwa kahadiran masyarakat ditemukan dalam jaringan kerja akuntabilitas, interaksi Steward secara tidak langsung dan sering kurang "*face to face communication".* Contohnya, banyak orang dengan sedikit pengetahuan personal dari *fund manajer*-nya. Hal ini meningkatkan jarak sosial yang menyebabkan munculnya problem yang pada gilirannya inovasi institusi terhadap kepercayaan yang dibesar-besarkan. Satu bentuk dari institusi dan sebahagian besar bentuk dari teori akuntansi adalah kontrak insentif atau agensi.

Dalam penetapan agensi, pertanyaan tentang *stewardship accounting* adalah mmengurangi untuk menjawab jika nilai dalam pihak-pihak yang mengadakan kontrak dalam tanda seperti ukuran kinerja perusahaan yang tergantung dengan beberapa pengetahuan probabilitas dalam upaya steward contohnya; pemberian tingkat keuntungan 90% dari berdasarkan upaya steward dan 10% berdasarkan "keberuntungan". Bagaimanapun studi lapangan oleh Jensen dan Murphi (1990) menyarankan bahwa banyak perusahaan yang kompensasi eksekutifnya tidak bergantung pada perubahan kinerja. Dari bukti ini mungkin orang yang bersifat akeptis menyimpulkan bahwa akuntansi mempunyai sedikit peranan dalam mempengaruhi kinerja.

Ijiri (1967) menyatakan *functional fixedness* mungkin menjelas mengapa sistem akuntansi mempengaruhi kinerja. *Fixedness,* diperlakukan cenderung tidak lebih memperlihatkan reperesentasi akuntansi dan realitas serta mempunyai respon otomatis untuk jumlah pelaporan. Ijiri (1967) mencatat bahwa individual sepertinya mengadaptasi pandangan mereka ketika pengalaman menunjukkan bahwa *fixedness,* menjadi mahal. Contohnya ketika individu dengan *non fixedness* mengeksploitir mereka. Bagaimanapun apa yang terjadi ketika kujujuran vs penyelewengan itu bermanfaat. Tulisan ini menggali situasi dimana penyelewengan dalam dua bentuk topik; "penuh kepercayaan" dan tipe "dapat dipercaya" meningkatkan manfaat bersama.

Kerja kami berbeda dengan Ijiri (1967, , 1975) dalam memberikan tipe *reciprocal* dan *non-repciprocal* dalam lingkungan dimana akan menjadi tipe nilai yang berbeda dalam melakukan sistem pengukuran. Lebih jauh sistem pengukuran akan mengubah keseimbangan distribusi dari tipe sama baiknya seperti pertukaran nilai dalam lingkungan ekonomi, dalam rasa bahwa sistem informasi sama baik seperti nilai dan informasi. Melayani gagasan seperti mengidentifikasi mengapa akuntansi ada dan apa peranannya.

Pendekatan alternatif bagi studi *Stewardship*

Seseorang adalah Steward jika diberikan kepercayaan pada modal dan mempunyai kesempatan pada masa yang akan datang untuk mengembalikan modal itu. Akuntansi stewardship memperluas sejarah yang panjang dan pertukaran sosial dalam kelompok kecil yang meliputi banyak aktifitas seperti memelihara anak (termasuk memberikan kepentingan dari berbagai rasa dalam hidup, tidak dapat disangkal, bahwa manusia mempunyai perkembangan mental khusus yang berhubungan dengan pemeliharaan, menggunakan dan berhak atas sumbernya). Kita berpendapat bahwa akuntansi *stewardship* meningkatkan kepercayaan dengan memperluas waktu pesan *steward* (*accountor*) dan orang yang mempercayai (*accountee*) agar supaya promosi penuh kepercayaan dan prilaku terpecaya.

Pendekatan tradisional mencoba menjelaskan data lapangan yang telah dikumpulkan oleh Jensen dan Murphy (1990). Seperti peranan dari proses yang secara eksplisit medefenisikan *incentive inducing protocol* bahwa nilai reputasi *steward.* Tetapi model menuntut pertanyaan: mana yang harus didahulukan *reciprocity* atau reputasi? Sasaran data eksperimen menyarankan bahwa *reciprocity* tetap sama ketika reputasi dibangun dipahami. Kita percaya bahwa kepercayaan dan *reciprocity* diperbesar oleh akuntansi *stewardship.* pengujian yang baik terhadap pembayaran *performance* yang tidak diperlukan.

Secara umum diakui bahwa kesadaran atas penurunan biaya adalah merupakan asumsi yang sederhana yang bertentangan dengan asumsi adanya kekurangan pengertian atas sumber-sumber yang langka. Bagaimanapun, kesulitan untuk menggunakan rasionalitas yang terbatas atau penetapan ide-ide untuk mempelajari pengambilan keputusan ekonomi merupakan suatu bentuk prilaku yang mengarah pada kesempatan yang *arbritage.* Untuk mengatasi masalah ini suatu elemen pada teori yang memunculkan kekuatan disiplin yang sama sebagai asumsi memaksimalkan prilaku teori ekonomi,

Memilih hubungan antara *Agency* dan *Stewardship*

Pada bagian terdahulu, telah dijelaskan bahwa model *Steawrdsihip* dikelompokkan kepada faktor psikologi dan situational yang menjelaskan pendekatan hubungan antara *agency* dan stewardship. Banyak penulis menyatakan bahwa orang yang memilih tumbuhnya pertanggung jawaban dan aktualisasi diri dalam kaitannya dengan dukungan terhadap orientasi philosopy manajemen dan kepercayaan sebagai sebuah mekanisme yaitu untuk menghindari terjadinya risiko. Walaupun banyak para peneliti menjelaskan bahwa motivasi bersifat secara umum bagi semua orang. Kita dalam kerangka issue ini menjadikan sebuah model karakterisrik psikologi dan situational serta prinsiple dan manager sebagai pendorong terhadap pilihan mereka tentang hubungan antara *agency* dan *stewardship*. Suatu pilihan yang baik untuk posisi psikologis seperti asumsi untuk aktualisasi diri atau untuk posisi situational seperti dinamika lingkungan yang menjadi alasan dalam kasus-kasus tertentu untuk memilih model yang tepat.

Memilih hubungan diantara aktivitas dan stewardship sama halnya dengan keputusan yang dilematis. Pertama, karena keputusan ini ditujukan terhadap kedua hubungan antara agency dan stewardship, dimana karakteristik psikologis menjelaskan bahwa tiap-tiap individu mengambil suatu keputusan yang mendasar. Kedua, karakteristik situational memiliki sebuah pengaruh terhadap suatu pilihan diantara kedua hubungan tersebut. Berdasarkan pada Philosophy manajemen bahwa kedua pengaruh ini memiliki hubungan yang signifikan antara satu dengan lainnya, latar belakang budaya (collectivis dan rentang kendali) juga mempengaruhi masing-masing pilihan. Dengan demikian, disimpulkan bahwa antara *agency* dan stewardship memiliki pengaruh yang cukup signifikan antara satu dengan yang lainnya.

Pada gambar 4.5. akan diilustrasikan tentang yang mendasari dilema ini. Ketika kedua pihak yaitu principal dan maneger dalam memilih hubungan agency disimpulkan bahwa antara agent dan principal lebih suka dalam mencapai harapannya masing-masing. Hubungan ini didesain untuk meminimalisasi potensi ke-

duanya. Profile para Manager secara psikologis lebih menyukai untuk memilih *agency*, karena mereka dapat berlaku bijaksana dalam memberikan manfaat terhadap organsasi maupun principals. Seorang manager menghendaki pengendalian situasi yang ada dalam menangani tekanan kesempatan. Pengendalian yang ada sekarang ini seperti pada kasus tersebut merupakan pengandalian yang baik dan dapat menjamin peminimalisasian biaya agent.

Minimize Potential Cost Agent Mutual Agency Relationship Manager's Choice 1	Agent Acts Opportunistically Principal is Agenry Principal is Betrayed 2
3 Principal Acts Opportunistically Steward Manager is Frustrated Manager is Betrayed	4 Maximize Potential Performance Mutual Stewardship Relationship

Sumber : James H. Davis, et al.

Gambar 4.5 *Agent - Steward*

Ketika kedua principal dan menager memilih *stewardship* sebagai suatu hubungan, hasilnya dipastikan bahwa kebenaran suatu hubungan antara principal dan *stewardship* yang telah didesain, adalah untuk memaksimalkan potensi dalam kelompok mereka. Dilema ini terjadi dikarenakan adanya kemungkinan perbedaan dalam memilih pada masing-masing partisan. Jika principal memilih hubungan *agency* dan manager memilih hubungan *stewardship*, hasilnya akan

menyebabkan para manager frustasi dimana mereka merasa dihianati oleh principal.

Pada peraga tersebut diatas, dibuat perbandingan tentang karakteristik dari pada *agency* dan *stewardship* teori. Hal ini nyata disebabkan dominannya teori *stewarsdship* yang menghasilkan satu pertanyaan kenapa hal itu tidak diadaptasi oleh seseorang. Kami menyakini bahwa pertanyaan pada level ini mengandung risiko yang dapat diterima masing-masing individu yang merasa kehilangan kepercayaan terhadap para partisan. Walaupun tingginya hubungan antara principal dan *stewardship* begitu bermanfaat, ternyata masing-masing kedua partisan memilih *stewardship* (lihat cell 4). Sedangkan pada (cell 1) menunjukkan sedikitnya risiko yang menghianati hubungan antara principal dan agent, akhirnya kedua partisan tersebut cenderuung memilih hubungan *agency*. Dari ilustrasi tersebut kita dengan mudah melihat bahwa ketika masing-masing partisan mempunyai orientasi individualis. Hal terbaik yang menjadi suatu pilihan adalah hubungan *agency*. Oleh karenanya ketika kedua partisan yang individualis terlibat, pilihan atas hubungan teory *agency* tidak dapat dielakkan.

4.6 HIPOTESIS EFISIENSI PASAR

Secara umum efisiensi pasar didefenisikan sebagai pasar yang harga-harga sekuritas mencerminkan informasi yang relevan. Dalam pasar modal, pengertian pasar yang efisien dapat didefiniskan dalam dua pengertian: "konsep persaingan para analis" dan "konsep hukum jumlah yang besar". Penjelasan pertama pasar efisien adalah tentang persaingan kegiatan atau aktivitas dari para analis sekuritas. Setiap analis akan mencari dan mendeteksi adanya kesalahan penetapan harga saham, dan jika mungkin menyusun suatu portfolio yang memiliki investasi nol tetapi dengan pengharapan return yang tidak nol. Sekalipun setiap analis dapat menguji setiap informasi yang tersedia, sejumlah besar analis melakukan pengujian yang sama sehingga mengakibatkan adanya informasi yang segera mempengaruhi harga saham. Dengan kata lain, pasar efisien terbentuk karena adanya perhatian besar pada saham-saham yang diamati oleh sebagian besar analis, serta perhatian yang sedikit pada saham-saham yang kurang diamati analis. Dalam pengertian ini ada ungkapan yang dikembangkan oleh *Equity Research Associates*: "Semakin besar dan semakin memiliki visi suatu perusahaan, maka semakin 'sempurna' pasarnya", dalam pengertian 'sempurna' yang berarti bahwa sebagian besar faktor yang berpengaruh terhadap harga saham diketahui oleh pasar. Sebaliknya, semakin kecil dan semakin tidak dikenal suatu perusahaan, maka semakin 'tidak sempurna' harga sahamnya.

Penjelasan mengenai pasar yang efisien ini selanjutnya menjadi suatu paradox yang setiap kali ditandai dalam suatu pasar kompetitif. Hal ini bisa dipahami, karena kalau pasar menajdi efisien karena aktivitas dari para analis, maka akan timbul pertanyaan: apa sebenarnya sumbangan dari analis-analis tersebut pada kelanjutan kegiatan analisis sekuritas?

Penjelasan kedua adalah mengenai Hukum Jumlah yang Besar (*the law of large number*). Setiap analis individu dapat membuat suatu kesalahan dari judgement atau perkiraan. Betapapun, membuat suatu kesalahan perkiraan adalah suatu yang independen dan tidak tergantung pada seluruh analis, mereka secara terpisah melakukan proses penilaian harga. Karena jumlah analis yang besar, dan ketidaktergantungan kesalahan mereka, maka suatu kesepakatan yang secara luas terbentuk akan dipakai sebagai suatu informasi yang lebih berpengaruh terhadap pasar, bahkan jika dibandingkan dengan sebuah informasi yang dibuat oleh seorang analis paling hebat sekalipun. Dengan penjelasan ini, dapat dikatakan bahwa semakin banyak jumlah analis dan semakin rendah korelasi antara kesalahan perkiraan atau judgment yang dibuat oleh seorang analis individu, maka semakin efisien suatu pasar.

Dalam kegiatan pasar modal, perilaku perubahan harga saham yang tak tentu ini terbentuk karena kegiatan dua macam analis investasi. Pertama adalah para analis yang mempelajari bisnis perusahaan dan mencoba membuka informasi tentang kemampulabaan perusahaan yang akan memberikan informasi terhadap harga saham. Para peneliti ini dikenal sebagai fundamental analyst. Persaingan di antara para fundamanetal analyst ini cenderung akan membuat harga mencerminkan semua informasi yang terkait. Dengan banyaknya informasi fundamental yang ada, penjelasan tentang harga saham akan menjadi seragam sehingga perubahan harga tidak bisa diramalkan.

Kedua adalah para peneliti yang mempelajari catatan harga di masa lalu dan mencari siklus-siklus tertentu dari perubahan harga di waktu yang telah lalu tersebut. Analis semacam ini dinamakan technical analyst. Persaingan dalam analisis teknis ini cenderung membuat harga saham pada saat ini mencerminkan semua informasi dalam urutan harga pada waktu yang lalu. Dengan banyaknya informasi teknikal yang tersedia, penjelasan tentang harga saham menjadi beragam sehingga perubahan harga tidak dapat diperkirakan.

Tiga Tingkat Efisiensi Pasar

Ada tiga tingkatan efisiensi pasar modal. Pertama adalah keadaan pada saat harga-harga mencerminkan semua informasi yang ada pada catatan harga di masa lalu. Dalam keadaan seperti ini seorang pemodal tidak dapat memperoleh tingkat

keuntungan yang lebih tinggi dari keadaan normal dengan menggunakan trading rules yang berdasarkan atas informasi harga di waktu lalu, atau perubahan harga saham di masa lalu tidak bisa dipergunakan untuk memperkirakan harga saham di masa mendatang. Keadaan ini disebut sebagai bentuk efisiensi yang lemah (*weak form efficiency*). Penelitian menunjukkan bahwa setidaknya sebagian besar pasar modal setidaknya efisien dalam bentuk ini.

Tingkat efisien yang kedua adalah keadaan yang tidak hanya mencerminkan harga-harga di waktu lalu, tetapi juga semua informasi yang dipublikasikan. Keadaan ini disebut sebagai bentuk efisiensi setengah kuat (semi strong efficiency). Dengan kata lain pemodal tidak dapat memperoleh keuntungan di atas normal dengan memanfaatkan informasi publik. Para peneliti telah menguji keadaan ini dengan melihat peristiwa-peristiwa tertentu seperti penerbitan saham baru, pengumuman laba dan dividen, perkiraan tentang laba perusahaan, perubahan praktek-praktek akuntansi, merger, divestasi, dan sebagainya. Kebanyakan informasi ini dengan cepat dan tepat dicermnkan dalam harga saham.

Bentuk ketiga adalah efisiensi kuat (*strong forms*). Dalam keadaan ini, harga tidak hanya mencerminkan semua informasi yang dipublikasikan, tetapi juga semua informasi yang bisa diperoleh dari analisis fundamental tentang perusahaan dan perekonomian dan informasi-informasi lain yang tidak dipublikasikan. Dalam keadaan semacam ini pasar modal akan menjadi seperti tempat pelelangan yang ideal, harga akan menjadi sangat wajar, dan tidak ada investor yang mampu memperoleh perkiraan yang lebih baik mengenai harga saham. Kebanyakan pengujian pasar modal dalam bentuk ini dilakukan terhadap prestasi berbagai portofolio yang dikelola secara profesonal, misalnya mutual funds. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada pasar modal yang memiliki efisiensi kuat, tidak ada perbedaan signifikan antara prestasi portofolio yang dkelola secara profesional dengan portofolio yang tidak dikelola secara profesional.

Pengujian Efisiensi Pasar

Untuk menguji apakah pasar modal efisien dalam bentuk yang paling lemah, dipergunakan antara lain pengujian korelasi perubahan harga saham pada suatu time lag tertentu. Sesuai dengan uraian di atas, maka pada kondisi efisien lemah, berarti perubahan harga saham pada waktu yang lalu tidak dapat dipergunakan untuk memperkirakan perubahan harga saham saat ini atau saat mendatang. Karena itu untuk mengujinya dilakukan dengan mengamati korelasi perubahan harga saham di waktu lalu dengan perubahan harga saham di masa berikutnya. Apabila Pt adalah harga saham pada waktu t, maka dalam bahasa matematis, pengujian tersebut dilakukan terhadap model berikut:

$$Pt - Pt\text{-}1 = a + b*(Pt\text{-}1\text{-}k - Pt\text{-}2\text{-}k) + et$$

Parameter a menunjukkan perubahan harga yang tidak berkorelasi dengan perubahan harga di waktu lalu. Karena sebagian besar saham mempunyai tingkat keuntungan yang positif, maka a seharusnya positif. Parameter b menunjukkan hubungan antara perubahan harga di waktu lalu dengan perubahan harga di masa yang akan datang. Apabila k = 0, maka persamaan tersebut menunjukkan hubungan antara perubahan harga yang akan datang dengan perubahan harga yang terakhir. Apabila k = 1, maka persamaan tersebut menunjukkan hubungan antara perubahan harga saham yang akan datang dengan perubahan harga saham dua periode sebelumnya, dan seterusnya. Parameter e merupakan angka acak, termasuk dalam variabilitas perubahan harga saat ini dan tidak berkorelasi dengan perubahan harga yang lalu. Diharapkan nilai b tidak berbeda dengan Nol, yang berarti bahwa tidak ada hubungan dengan perubahan harga lalu dengan perubahan harga yang akan datang.

Untuk menguji korelasi beda time lag yang ada, secara singkat bisa dilakukan dengan menghitung koefisien korelasi [r] dari [Pt – Pt-1] terhadap [Pt-1-k – P1-2-k]. Apabila perubahan harga saham betul-betul mengikuti pola random walk, maka koefisien korelasi akan sama dengan Nol. Hasil yang diperoleh mungkin tidak akan sama dengan Nol, mungkin hanya mendekati Nol. Untuk itu perlu dilakukan pengujian, apakah koefisien ini cukup berbeda (significantly different) dari Nol. Pengujian beda dari Nol ini menggunakan 2 standard error. Pengujian terhadap 40 saham di Bursa Efek Jakarta (BEJ) selama tahun 1994-1995 menunjukkan bahwa rata-rata absolut koefisien korelasi, secara umum tidak lebih besar dari 2 standard error. Rata-rata absolut sebesar 0, 07931 untuk Lag 1 menunjukkan bahwa perubahan harga saham pada bulan sebelumnya rata-rata hanya menjelaskan sekitar (-0, 07931)^2 atau 0, 629% perubahan harga saham bulan ini. Perubahan harga saham dua bulan lalu menjelaskan sekitar 0, 0665% perubahan harga saham bulan ini, perubahan harga saham tiga bulan lalu menjelaskan 0, 0315% perubahan harga saham bulan ini, dan perubahan harga saham empat bulan lalu menjelaskan sekitar 0, 0717% dari perubahan harga saham bulan ini.

Perubahan indeks harga saham gabungan juga diamati dengan melakukan regresi berganda perubahan harga saham suatu saat tertentu terhadap perubahan harga bulanan satu bulan sebelumnya, dua bulan sebelumnya, tiga bulan sebelumnya dan empat bulan sebelumnya.

Dari hasil analisa dapat disimpulkan bahwa harga saham saat ini (lag empat) tidak dapat dijelaskan oleh suatu model yang terdiri dari perubahan harga saham bulanan satu bulan sebelumnya (lag tiga), perubahan harga saham bulanan

dua bulan sebelumnya (lag dua), perubahan harga saham bulanan tiga bulan sebelumnya (lag satu) dan perubahan harga saham bulanan empat bulan sebelumnya (lag nol). Sekalipun koefisien korelasi lag empat – lag nol mempunyai nilai t yang signifikan, tetapi pengamatan pada nilai r^2 pada model 1 hanya sebesar 0, 3018% dan pada model 5 hanya sebesar 2, 313%. Model yang lainnya tidak menunjukkan hubungan yang signifikan. Hasil regresi berganda ini konsisten dengan pengujian analisa korelasi sebelumnya.

Pasar tidak Efisien

Pasar yang tidak efisien menginginkan harga pasar secara sistematik menyediakan informasi kesempatan memperoleh laba yang tidak tereksploitasi dengan menggunakan informasi akuntansi. Adalah penting untuk melihat pasar yang tidak efisien sebagai suatu teori yang akan diuji berdasarkan pembuktian. Pembuktian yang anomalous untuk hipotesis pasar yang efisien tidak secara logis membuktikan ketidak efisienan. Kesimpulan ini muncul dari kegagalan untuk menolak hipotesis ineffisiensi bukan dengan suatu proses eliminasi penjelasan penjelasan lain untuk pembuktiannya.

Alasan-Alasan Pasar Efisien dan Tidak Efisien

Ada beberapa alasan yang menyebabkan pasar menjadi efisien. Menurut Hartono, pasar efisien dapat terjadi karena peristiwa-peristiwa sebagai berikut: 1) Investor adalah penerima harga yang berarti bahwa sebagai pelaku pasar, investor seorang diri tidak dapat mempengaruhi harga dari suatu sekuritas. Harga dari suatu sekuritas ditentukan oleh banyak investor yang menenukan permintaan dan penawaran. Hal seperti ini dapat terjadi jika pelaku pasar terdiri dari sejumlah institusi-institusi dan individual-individual rasional yang mampu mengartikan dan menginterpretasikan informasi dengan baik untuk digunakan menganalisis, menilai dan melakukan transaksi penjualan atau pembelian sekuritas bersangkutan. 2) informasi tersedia secara luas kepada semua pelaku pasar pada saat bersamaan dan harga untuk memperoleh informasi tersebut murah. Umumnya pelaku pasar menerima informasi lewat radio, Koran atau media masa lainnya, sehingga informasi tersebut dapat diterima pada saat yang bersamaan. 3) Informasi dihasilkan secara acak dan tiap-tiap pengumuman informasi sifatnya acak satu dengan yang lainnya. Informasi dihasilkan secara random memiliki arti bahwa investor tidak dapat memprediksi kapan emiten akan mengumumkan informasi yang baru. 4) Investor bereaksi dengan menggunakan informasi secara penuh dan cepat, sehingga harga dari sekuritas berubah dengan semestinya mencerminkan informasi tersebut untuk mencapai keseimbangan yang baru. Kondisi ini dapat terjadi jika

pelaku pasar merupakan individu-individu yang canggih yang mampu memahami dan menginterpretasikan informasi dengan cepat dan baik.

Sebaliknya jika kondisi-kondisi diatas tidak terpenuhi, kemungkinan pasar tidak efisien dapat terjadi. Dengan demikian, pasar dapat menjadi tidak efisien jika kondisi-kondisi berikut ini terjadi. 1) terdapat sejumlah kecil pelaku pasar yang dapat mempengaruhi harga dari sekuritas, 2) harga dari informasi adalah mahal dan terdapat akses yang tidak seragam antara pelaku pasar yang satu dengan yang lainnya terhadap suatu informasi yang sama. 3) informasi yang disebarkan dapat diprediksi dengan baik oleh sebagian pelaku-pelaku pasar. 4) Investor adalah individu-individu yang lugas dan tidak canggih. Untuk pasar yang tidak efisien, masih banyak investor yang bereaksi terhadap informasi secara lugas, karena mereka mempunyai kemampuan yang terbatas di dalam mengartikan dan menginterpretasikan informasi yang diterima.

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Chua, Wai Fong. 1986. Radical Developments in Accounting Thought, The Accounting Review (October), pp. 601-632.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Ikhsan, Arfan dan Ishak, M. 2005. Akuntansi Keperilakuan. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Tinker, Tony. 1988. "Panglossian, Accounting Theories: The science of Apologizing in Style, "*Accounting, Organizatioans and Society, "* 13 (no.2), pp. 165-190.

Tinker, Tony, Cheryl Lehman, and Merilyn Neimark, 1991. Falling Down the hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4 (no.2), pp. 28-54.

Tinker, Anthony, Barbara Merino, and Merilyn Neimark, 1982. The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (no.2), pp. 167-200.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, 1978. "Toward a Positive Theory of The Determination of Accounting Standards, " *The Accounting Review* (January), pp. 112-134.

---------- 1979. "The Demand or Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, " *The Accounting Review* (April), pp. 273-305.

---------- 1986. " *Positive Accounting Theory* (Prentice-Hall, Inc).

---------- 1990. "Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective, " *The Accounting Review* (January), pp. 131-156.

-oo0oo-

Bab Lima

KERANGKA KONSEPTUAL

TUJUAN PEMBELAJARAN

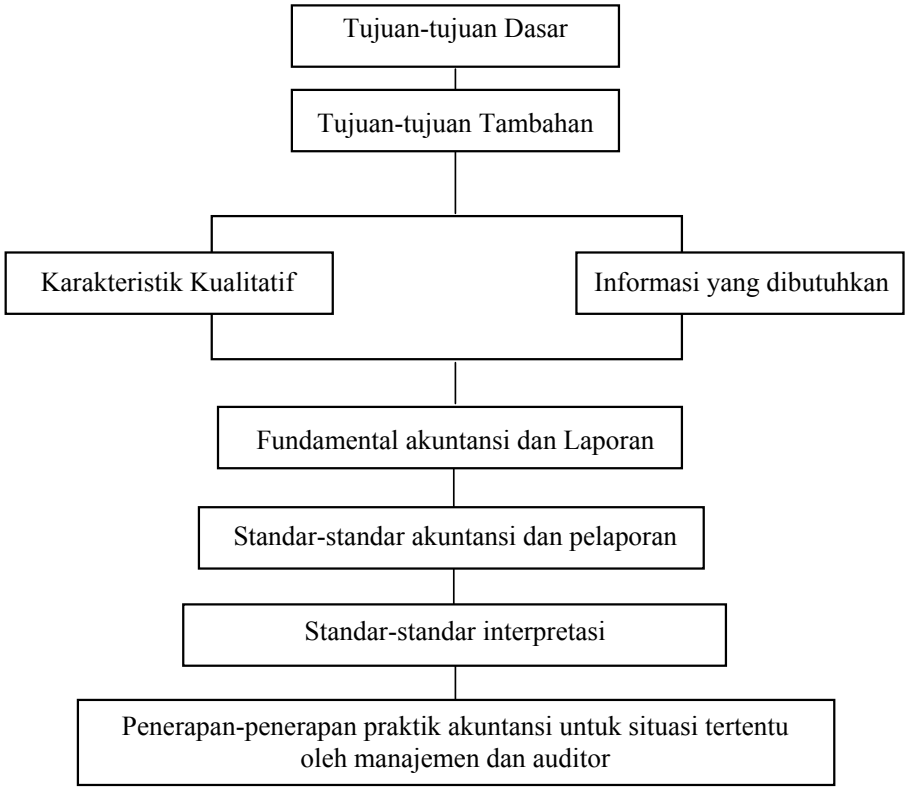
Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami tentang kerangka konseptual
- Memahami tentang pernyataan konserp akuntansi keuangan
- Memahami tentang materialitas
- Memahami tentang pengukuran kriteria
- Memahami tentang pengukuran atribut

Terdapat dua point penting yang perlu kita perhatikan ketika kita menguji kandungan dari kerangka konseptual. Pertama, dokumen dapat dipandang sebagai suatu evalusioner dokumen dengan bagian penting yang menggambarkan pekerjan-pekerjaan sebagaimana dijelaskan sebelumnya. Kedua, ketika banyak kritikan dapat secara langsung tertuju pada kerangka konsetual, dokumen dapat diperbaiki agar mungkin dapat menyediakan standar akuntansi dimasa mendatang.

Kerangka konseptual terdiri dari enam bagian yang berbeda, berasal dari diantara tahun 1978 dan tahun 1985. setiap dari bagian-bagian ini disebut "*statement of financial accounting concepts*" (SFAC), penjelasan berikut akan membahas bagian-bagian proses kronologi. Keenam SFAC tersebut dan tahun publikasi yang dilakukan oleh FASB adalah:

Statements of Financial Accounting Concepts:	Tahun
No.1.TUJUAN DARI PELAPORAN KEUANGAN OLEH PERUSAHAAN BISNIS (SFAC No.1)	Nopember 1978
NO.2.KARAKTERISTIK KUALITATIF DARI INFORMASI AKUNTANSI (SFAC No. 2)	Mai 1980
NO.3.ELEMENT-ELEMENT DARI LAPORAN KEUANGAN BISNIS PERUSAHAAN (SFAC No.3)	Desember 1980
NO.4.TUJUAN-TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN OLEH ORGANISASI NONBUSINESS (SFAC No.4)	Desember 1980
NO.5 PENGAKUAN DAN PENGUKURAN DALAM LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN BISNIS (SFAC No.5)	Desember 1984
NO.6.ELEMENT-ELEMENT DARI LAPORAN KEUANGAN (sebuah pengganti dari konsep FASB Statement No.3, juga memasukkan dan mengembangkan konsep FASB Statement no. 2)	Desember 1985



Gambar 5.1 *Unsur-unsur dalam Kerangka Dasar Konseptual untuk Akuntansi dan Pelaporan Keuangan*

Kita akan memberikan suatu pandangan terhadap masing-masing SFACs dan juga akan membahas beberapa perbedaan masalah arae. Ini meliputi ketidakkonsistenan diantara dua dari tujuan-tujuan dan pertanyaan terhadap apakah pengungkapan yang jujur atau konsekuensi ekonomi seharusnya didominasi dalam proses penyusunan standar. Kita menutup dengan menguji beberapa orientasi secara filosofis terhadap kerangka konseptual dan menyebutkan riset empiris menyinggung kerangka konseptual. Sebelum melanjutkan kerangka konseptual itu sendiri, kita berdagang dengan menyebutkan pembahasan memorandum yang dahulu. Gambar 5.1 menjelaskan berbagai kegiatan dari kerangka konseptual. Dalam kerangka tersebut dijelaskan mengenai: tujuan, informasi yang dibutuhkan, karakteristik kualitatif, fundamental, standar, interpretasi dan praktik.

5.1 MEMAHAMI KERANGKA KONSEPTUAL

Kerangka konseptual adalah dukungan terhadap badan suatu sistem yang koheren atas sasaran hasil yang saling berhubungan dan mendasar yang dapat memimpin kearah konsistensi standar dan yang menentukan dasar, fungsi, dan keterbatasan dari akuntansi keuangan dan laporan keuangan. Kerangka konseptual kemudian menyediakan struktur metateoretikal untuk akuntansi keuangan. Proyek meliputi enam laporan konsep akuntansi keuangan mengenai pentingnya pembahasan.

Pembahasan Memorandum

Pembahasan tentunya bukan akhir dari produk kesabaran FASB. Bagaimanapun juga, pembahasan kerangka konseptual merupakan studi yang besar, barangkali yang paling berharga yang pernah dipublikasikan oleh FASB. Sebagai tambahan, hal ini secara luas didisseminasi dan dipublikasikan. Pembahasan memorandum telah disertai dengan dokumen lain yang bersinggungan terhadap kesimpulan sementara dari kebenaran pelaporan berdasarkan tujuan. Pelaporan ini kemudian diterima pengguna laporan yang berorientasi dan stress terhadap arus kas tetapi menambah sedikit lebih substansi.

Pembahasan tentang memorandum membawa kearah dua isu penting, yaitu: 1) tiga pandangan dari akuntansi keuangan dan laporan keuangan, 2) kerangka dari berbagai pendekatan terhadap perbaikan modal. Kekuatan pembentuk boleh jadi disebut berorientasi pada laporan keuangan. Dalam kedua kasus, memorandum berusaha untuk menunjukkan berbagai alternatif dan kemungkinan membuka untuk mengadopsi, tanpa mengambil setiap posisi perusahaan, untuk menimbulkan tanggapan-tanggapan dari profesi. Sebagai tambahan, dihasilkan

berbagai defenisi untuk beberapa dasar istilah-istilah seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian-sepanjang pembahasan karakteristik kualitatif dari laporan keuangan.

Pernyataan Konsep Akuntansi Keuangan

SFAC lembaga terakhir bagian dari perencanaan kerangka konseptual. Pelaporan ini merupakan analog terhadap statement APB No. 4 dalam satu hal: seperti dokumen, laporan ini tidak membangun "prinsip akuntansi berterima umum" dan tidak diharapkan untuk melibatkan aturan 203 dari aturan yang dihasilkan AICPA (yang melarang keberangkatan-keberangkatan dari prinsip akuntansi berterima umum). Kelemahan ini barangkali mengecewakan, meskipun demikian menyediakan beberapa keuntungan penting. Pertama dari seluruhnya, memungkinkan krisis menunjukkan suatu kegagalan untuk mematuhi dengan pelaporan yang dihindarkan. Kedua, proses tentang pekerjaan dan kebermanfaatan. Struktur tipe metateoretikal harus di akui adanya sebagai suatu yang lambat, proses evolusioner. *Trial* and *error* tentunya seharusnya diharapkan, dan sementara dasar dari pelaporan harus dibuat lebih mudah untuk mengubah komponen-komponen sebagaimana munujukkan kebutuhan. Sayangnya, kemungkinan juga keberadaan laporan-laporan ini hanya semata-mata memiliki pengaruh biayametik.

Peryataan No 1

SFAC no.1 berkaitan dengan tujuan dari pelaporan keuangan bisnis. Keseluruhan tujuan adalah untuk menyediakan informasi yang bermanfaat untuk membuat proses bisnis dan keputusan ekonomi. Pelaporan adalah suatu turunan langsung dari *trueblood report* dan umumnya versi-versi yang diringkaskan dari pelaporan, dengan beberapa pertimbangan nilai yang diperlukan sebaik seperti juga laporan keuangan yang berlebih-lebihan menyebar secara menyeluruh. SFAC No. 1 melanjutkan orientasi penggunaan dari dokumen yang direview. Walaupun mengakui adanya heterogenitas kelompok pengguna eksternal, dinyatakan bahwa karakteristik-karakteristik umum dari seluruh sisi pengguna dalam kepentingan mereka dalam memprediksi terhadap jumlah, waktu, dan ketidakpastian arus kas masa depan. Sebaliknya, SFAC no. 1 memelihara laporan keuangan harus berdasar pada tujuan umum dibandingkan disesuaikan dengan kebutuhan-kebutuhan khusus kelompok pengguna, walaupun para investor, kreditor dan para penasehat mereka memilih diantara pengguna eksternal. Pelaporan juga mengambil posisi yang menggunakan pelaporan keuangan harus diasumsikan banyak mengetahui tentang informasi keuangan dan pelaporan, dan satu keberangkatan yang nyata dari *Trueblood Report* yang mengumpamakan laporan keuangan "kemampuan

terbatas" dari para pengguna. Seperti *Trueblood Report*, para pengguna telah mengasumsikan untuk memiliki otoritas terbatas.

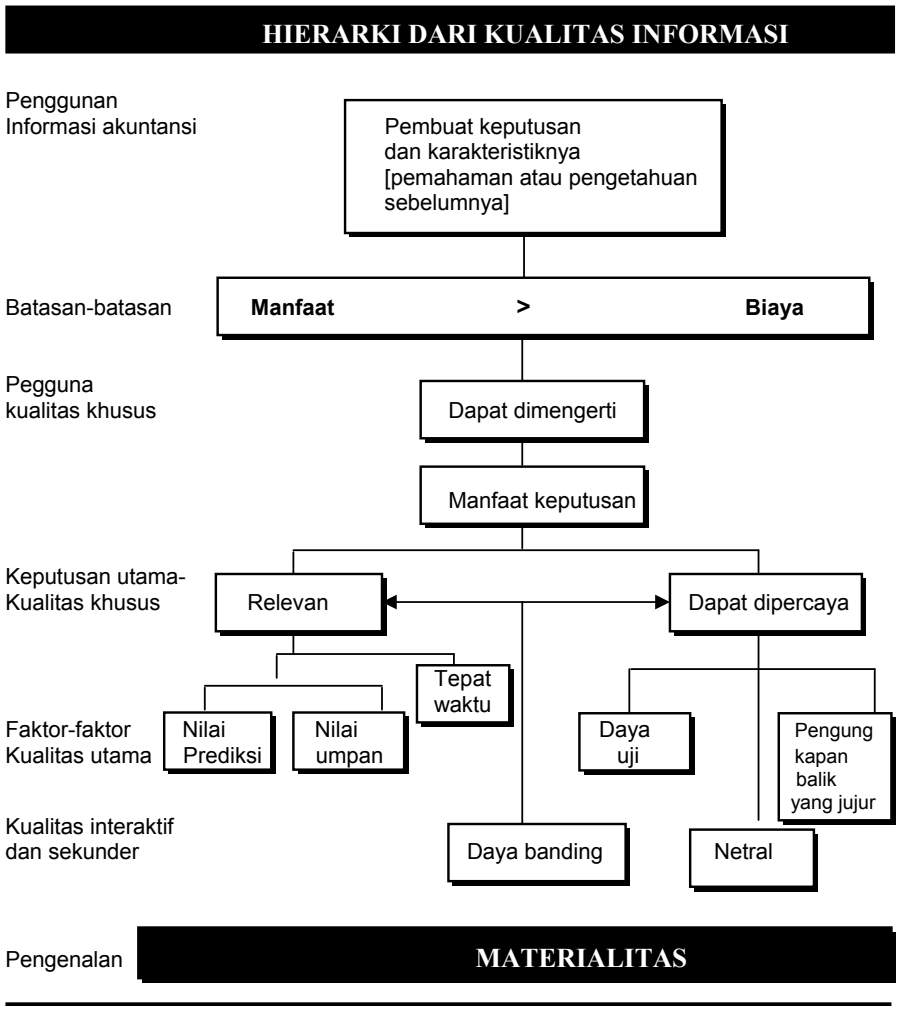
Pernyataan juga mencatat pentingnya istilah *stewardship* dari penilaian bagaimana manajemen yang baik telah bebas tugas dan kewajiban-kewajibannya untuk memiliki dan kepentingan kelompok lainnya. Dugaan terhadap *stewardship* melampaui interpretasi yang sempit dari sumberdaya perusahaan yang wajar, dan bergerak kearah akuntabilitas. Beberapa penilaian-penilaian penting dibuat sepanjang laporan: 1) informasi tidak membuat biaya untuk menyediakan, jadi keuntungan yang digunakan seharusnya melebihi biaya produksi. 2) laporan akuntansi tidak berarti hanya sumber informasi tentang perusahaan. 3) akuntansi akrual secara ekstrim digunakan dalam menilai dan memprediksi kekuatan laba dan arus kas perusahaan. 4) informasi menyediakan seharusnya bantuan, tetapi para pengguna membuat prediksi dan penilaian mereka.

Akhirnya, dokumen tidak menetapkan apakah laporan seharusnya digunakan, sangat sedikit apa yang mereka bentuk seharusnya. Disebutkan, bagaimanapun juga bahwa pelaporan keuangan seharusnya menyediakan informasi relatif bagi sumberdaya ekonomi perusahaan-perusahaan, kewajiban-kewajiban dan ekuitas pemilik dan bagaimana kinerja perusahaan menyediakan dengan pengukuran laba dan komponen-komponen sebaik bagaimana arus kas yang diperoleh dan dibayar. Sebaliknya, SFAC no.1 secara ekstrim menyebabkan *Trueblood Committe* memperbaiki tingkat generalitasi.

Pernyataan No 2

Tujuan pelaporan keuangan pada intinya terfokus pada pemberian informasi yang bermanfaat bagi para penggunanya dalam setiap membuat keputusan ekonomi. Oleh karena itu, tahapan berikutnya dalam struktur teori akuntansi lingkungan adalah karakteristik kebermanfaatan kualitas informasi. Terkait dengan pelaporan keuangan, karakteristik kualitatif merupakan salah satu elemen dari laporan keuangan. Karakteristik kualitatif informasi lingkungan memberikan pengguna laporan keuangan satu pilihan diantara berbagai alternatif pelaporan dan akuntansi. Karakateristik ini pada mulanya didefenisikan sebagai sifat informasi yang penting agar membuatnya berguna. Misalnya, alternatif metode penyusutan, alternatif metode penilaian harta, dan alternatif metode penjelasan. Karakteristik kualitatif juga membantu menjawab pertanyaan tentang karakteristik informasi akuntansi apa yang membuat informasi bermanfaat dalam setiap pengambilan keputusan. Sama halnya dengan dimensi yang ada pada ilmu akuntansi. Dimensi dasar dari akuntansi lingkungan dibagi kedalam beberapa kelompok, yaitu: 1. Relevansi, 2. Keandalan, 3. Netralitas, 4. Dapat dimengerti, 5. Dapat diperbad-

ingkan, 6. Dapat diverifikasi. Masing-masing dimensi tersebut dijelaskan secara rinci dibawah. Sedangkan gambar 5.2 dibawah menjelaskan tentang jenjang karakteristik kualitatif. Kotak-kotak didalamnya menunjukkan para pengambil keputusan dan kebergunaan keputusan sehubungan dengan karakteristik kualitas yang menekankan pada kebergunaan informasi bagi para pengambil keputusan.



Gambar 5.2 *Jenjang Kualitas Informasi*

Manfaat dan Biaya

Informasi harus bermanfaat-biaya, yaitu; manfaatnya harus melebihi biayanya. Meskipun kelihatannya sederhana, analisis manfaat-biaya informasi akuntansi sangat sulit dilakukan bahkan mungkin tidak mungkin. FASB menjelaskan bahwa:

> Sebagian besar biaya penyediaan informasi keuangan pada awalnya adalah pada penyusun, sementara manfaat diperoleh baik oleh penyusun maupun pemakai. Akhirnya, biaya dan manfaat menyebar sangat luas. Biaya itu sebagian besar diteruskan kepada pemakai informasi dan pada konsumen barang dan jasa. manfaat juga dianggap diteruskan kepada konsumen dengan menjamin pemasokan barang dan jasa dan memungsikan pasar yang lebih efisien. Tetapi, sekalipun biaya dan manfaat tidak ditelusuri di luar penyusunan dan pemakai informasi, untuk menyatakan sesuatu yang tepat mengenai kejadiannya sulit.

Kenyataannya, ini begitu sulit sehingga beberapa orang akan menganggapnya kegagalan untuk berusaha melakukan analisis biaya-manfaat. Informasi manfaat dan biaya, baik secara langsung maupun tidak langsung terlibat dalam konsekuensi ekonomi. Banyak konsekuensi ekonomi lainnya dari informasi akuntansi menunjukkan bahwa sangat ekstrim sulit di evaluasi. Beberapa benar-benar sah dan diinginkan. Sebagai contoh, niat SFAC no. 106 untuk membukukan biaya pensiun kesehatan karyawan sebagaimana mereka akan dibandingkan penanganan biaya ini berdasarkan basis kas, sebagaimana dilakukan sebelumnya terhadap standar. Kita tentunya membuat kasus yang baik bahwa ini informasi yang bermanfaat untuk memprediksi atau mempertanggungjawabkan tujuan untuk seluruh kelompok pengguna. Bagaimanapun juga, sebuah penilaian masalah menunjukkan: seharusnya kita nilai biaya dan kewajian pada saat ini keberadaan biaya-biaya atau usaha untuk mengestimasi apa biaya-biaya yang akan ada ketika mereka benar-benar terjadi. Jika kita menggunakan biaya yang akan datang, hampir bisa dipastikan sangat lebih tinggi biaya-biaya saat ini, beberapa konsekuensi-konsekuensi bersifat mungkin.

Relevan (*Relevance*)

Informasi dikatakan relevan apabila informasi tersebut berkemampuan untuk membuat perbedaan didalam satu keputusan. Untuk menjadi relevan, informasi harus dapat memberi ketegasan atau memberi pengaruh perubahan atas harapan pembuat keputusan. Jika informasi memberi ketegasan atas harapan, berarti memberikan peningkatan kemungkinan hasil yang diharapkan. Jika memberi pengaruh perubahan atas harapan, berarti memberikan perubahan pemikiran atas kemungkinan perolehan penghasilan yang sebelumnya telah diharapkan. Dengan cara demikian, informasi yang relevan memberikan satu perbedaan bagi seorang pengambil keputusan yang tidak siap memperoleh informasi itu. Dengan informasi akuntansi lingkungan yang relevan bukan berarti bahwa satu keputusan mesti harus siap untuk dirubah atau suatu penyebab tindakan harus siap untuk

dipilih. Jika seseorang memilih untuk mempertahankan investasi dari pada harus menjualnya, informasi yang mendukung untuk mempertahankannya harus relevan, demikian juga dengan informasi yang menyebabkan investor untuk menjualnya harus relevan.

Nilai prediksi (*predictive value*) dan nilai umpan balik (*feedback value*) adalah dua komponen dari dimensi informasi relevan. Informasi dapat memberi pengaruh pada satu keputusan dengan menambah atau memperbaiki kemampuan pembuat keputusan untuk memprediksi. 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. Sebagai contoh, jika dilaporkan laba per lembar saham akan membantu memprediksi bagi pemberi pinjaman yang ada, dan juga laba per lembar saham memiliki nilai prediksi bagi seorang pegawai bank untuk satu pinjaman bank. Informasi dapat mempengaruhi satu keputusan untuk tetap melakukan atau memperbaiki harapan pembuat keputusan sebelumnya – nilai umpan balik. Sebagai contoh, Jika dilaporkan laba per lembar saham yang dikonfirmasikan pada harapan para pemegang saham tentang kemampuan perusahaan memperoleh laba perlembar saham atau menyebabkan pemegang saham merubah harapannya, tentunya laba per lembar saham telah memberikan nilai umpan balik kepada pemegang saham. Sering informasi memberikan keduanya secara bersamaan, sebab pengetahuan tentang hasil dari suatu tindakan yang baru diperoleh secara umum akan memperbaiki kemampuan pembuat keputusan untuk memprediksi hasil seperti itu dimasa yang akan datang.

Berkaitan dengan relevansi dalam akuntansi lingkungan, akuntansi lingkungan dapat memberikan informasi valid yang berhubungan dengan biaya konservasi lingkungan perusahaan dan keuntungan dari hubungan kegiatan-kegiatan yang membantu dalam pengambilan keputusan stakeholders. Tujuannya adalah menyediakan informasi yang menguntungkan bagi para stakeholders dalam pengambilan keputusan mereka. Pada hubungannya dengan aspek materialitas. Akuntansi lingkungan menempatkan materialitas berdasarkan pada aspek-aspek kuantitas dan signifikansinya berdasarkan pada aspek kualitas. Dari sudut pandang materialitas, pertimbangan yang diberikan terhadap dampak data kuantitatif diungkapkan dalam nilai keuangan atau unit fisik.

Dapat dipercaya (*Reliability*)

Dapat dipercaya berarti bahwa seorang pengguna dapat menggantungkan atau memiliki keyakinan pada informasi yang dilaporkan. Informasi akuntansi

dipertimbangkan dapat dipercaya (*reliability*) jika informasi secara nyata menyatakan apa yang dimaksud, apa yang diungkapkan dan dapat diuji kebenarannya. Oleh karena itu, dalam konteks akuntansi lingkungan data-data yang tidak akurat atau data-data yang bias akan dibuang sehingga dapat membantu dan membangun kepercayaan *stakeholders*. Pada aspek keandalan, laporan akuntansi lingkungan akan dikatakan handal apabila menggambarkan keadaan secara wajar sesuai peristiwa yang digambarkan (*representational faithfulness*), substansi mengungguli bentuk (*substance over form*) dan netral (*neutrality*).

Pengungkapan yang jujur (*Representational Faithfulness*)

Pengungkapan yang jujur maksudnya bahwa terdapat kesesuaian antara satu ukuran keuangan atau penjelasan dan fenomena kegiatan ekonomi yang diukur atau dijelaskan. Dalam akuntansi, sumber-sumber ekonomi, kewajiban dan kejadian-kejadian yang membawa perubahan sumber-sumber dan kewajiban-kewajiban dinyatakan dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, katakanlah PT. Arrozi mendapatkan hak khusus dalam menggunakan tayangan reklame produknya pada salah satu stasiun TV swasta selama 5 tahun. Tentu PT. Arrozi harus melaporkan dalam daftar laporan keuanganya adanya hak tayang reklame sebagai harta dan kewajiban membayar kepada stasiun TV tersebut sebagai hutang. Penjelasan akan dibuat dalam daftar keuangan oleh PT. Arrozi dengan ungkapan yang jujur sehubungan dengan manfaat yang diperoleh dan kewajiban yang dibayarkan.

Substansi Mengungguli Bentuk (*Substance Over Form*)

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 dimasa 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).

Netral (*Neutrality*)

Netral berarti bahwa informasi akuntansi harus netral, atau tidak memihak yang memberikan dampak pada perilaku para pengguna informasi.

Oleh karena informasi akuntansi memberi pengaruh terhadap lingkungannya, maka dipandang penting bahwa informasi akuntansi lingkungan harus bersifat netral atau tidak bias. Sementara, laporan keuangan terdukung pada satu konsekwensi ekonomi umum, seperti alokasi sumber kekayaan, oleh karenanya informasi harus bersifat netral dari segala konsekwensi lainnya. Sebagai contoh, laporan keuangan tidak harus terdukung oleh pencapaian tujuan ekonomi khusus, seperti peningkatan usaha-usaha penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh perusahaan.

Dapat Dimengerti (*Understandability*)

Dapat dimengerti maksudnya bahwa pengguna harus memahami informasi lingkungan yang dimaksud mampu memberikan manfaat dalam pengambilan keputusan. Dapat dimengerti merupakan satu kualitas khusus pengguna karena informasi yang memiliki kualitas lain mungkin berguna pada beberapa pengguna tetapi tidak untuk yang lain, tergantung pada bagaimana para pengguna khusus memahami dengan baik informasi yang ada. Perlu diingat bahwa kualitas tujuan laporan keuangan yang pertama adalah informasi harus dapat dimengerti terhadap siapa yang memiliki latar belakang pemahaman usaha dan kegiatan ekonomi dan siapa yang berkeinginan untuk mempelajari informasi tersebut. Oleh karena itu, karakteristik ini menjelaskan bahwa laporan keuangan harus tidak mengesampingkan informasi yang bermanfaat karena informasi yang sulit dimengerti. Disamping itu, jenjang pendidikan, mungkin diperlukan untuk meningkatkan pemahaman seorang pengguna informasi keuangan. Berkaitan dengan dapat dimengerti pada akuntansi lingkungan, maksudnya pada saat pengungkapan laporan keuangan diperlukan data akuntansi lingkungan. Akuntansi lingkungan akan mengeleminasi setiap pernyataan-pernyataan yang salah tentang kegiatan konservasi lingkungan perusahaan. Oleh karena itu bagi perusahaan, penting untuk mengungkapkan seluruh informasi-informasi pokok yang berhubungan dengan lingkungan.

Daya Banding (*Comparability*)

Daya Banding (*Comparability*) berarti kebergunaan informasi akuntansi lingkungan dalam pengambilan keputusan akan jadi meningkat jika informasi tersebut dapat diperbandingkan dengan informasi yang sama dari entitas akuntansi lingkungan yang lain atau dengan informasi yang berasal dari entitas akuntansi yang sama dalam tahun yang berbeda. Daya banding antar perusahaan diperoleh jika perusahaan menggunakan prosedur akuntansi yang sama pada saat perusahaan dihadapi dengan kejadian ekonomi yang

sama. Hal ini menjadikan alasan pemeriksaan daftar keuangan harus disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (PABU).

Dalam kaitannya dengan akuntansi lingkungan, akuntansi lingkungan memungkinkan untuk dapat diperbandingkan oleh perusahaan dari tahun ke tahun. Informasi yang diberikan dapat diperbandingkan dengan perusahaan-perusahaan yang berbeda pada sektor yang sama. Terdapat dua cara dalam melakukan perbandingan ini: pertama, perbandingan dari perusahaan atau organisasi yang serupa, dan kedua perbandingan di antara perusahaan-perusahaan pada sektor bisnis yang sama.

Menjadi penting bahwa hal yang dapat diperbandingkan menjadi lebih memastikan ketika informasi akuntansi lingkungan tidak diungkapkan. Informasi yang tidak diungkapkan tentunya dapat membuat kesalah pahaman di antara stakeholders. Meskipun demikian, dalam hubungannya dengan kenyataan, informasi akuntansi lingkungan merupakan kategori yang bebas dan menyimpang. Misalnya, perbandingan sederhana akan sulit dilakukan ketika terdapat perbedaan dalam sektor bisnis, tipe operasi atau kegiatan yang dihubungkan oleh bisnis. Oleh karena itu, dalam kasus yang komplek metode yang telah dipilih dalam rangka memperoleh informasi memberikan petunjuk untuk digunakan sebagai dasar perbandingan, isi akan menjelaskan bagian metode-metode yang jelas, dan kepedulian akan diambil sehingga tidak menciptakan kesalah pahaman di antara para stakeholders.

Keterujian (*Verifiability*)

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. Unsur penting konsep ini menjelaskan bahwa pengukuran-pengukuran akuntansi menyatakan apa yang terukur pada saat itu. Oleh karena itu, verifikasi menekankan satu konsensus diantara para akuntan dalam pengukuran kejadian-kejadian ekonomi dan cara untuk melaporkannya. Sebagai contoh, jumlah kas dilaporkan dalam neraca memiliki daya uji yang tinggi. Nilai buku dari harta yang dapat disusutkan, tentu memiliki daya uji yang rendah disebabkan para akuntan dapat menggunakan metode berbeda dalam menentukan nilai perolehan, nilai sisa, taksiran umur pakai dari harta tersebut. Objektivitas sering digunakan sebagai satu sinonim dari verifiabilitas.

Materialitas (*Materiality*)

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 pengambilan keputusan. 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. Menurut SFAC no.2, sifat dasar materialitas adalah:

> Adalah mungkin bahwa penilaian dari orang rasional yang mengandalkan g pada laporan itu akan atau dipengaruhi oleh pemasukan atau koreksi dari pos itu.

Materialitas bisa juga dilihat sebagai suatu kendala yang ditentukan oleh ketidakmampuan pemakai spesifik untuk menangani sejumlah besar rincian. Informasi keuangan yang mungkin relevan bagi investasi dan keputusan lain secara umum dapat disediakan secara cukup terinci, terutama dengan meluasnya penggunaan komputer dan peralatan komunikasi lain. Salah satu tanggungjawab akuntan dalam pelaporan keuangan adalah untuk meringkas tumpukan data ini dalam cara yang akan memberi arti bagi pemakai laporan keuangan. Terlalu banyak data akan sama menyesatkannya dengan terlalu sedikit data. Jika terlalu banyak yang disajikan, unsur yang relevan terkubur, dan pembaca harus mendasarkan keputusan pada data yang tidak memadai, dalam kasus tersebut keputusan tidak mungkin baik. Seperti halnya terlalu sedikit informasi tidak memberikan prediksi dan keputusan yang baik, informasi yang penuh dengan rincian yang tidak perlu bisa juga memperkecil nilai pembuatan prediksi dan keputusan yang baik. Jadi, materialitas menempatkan batasan-batasan pada apa yang harus diungkapkan.

Hendriksen dan Van Breda menjelaskan bahwa materialitas bisa berhubungan dengan pentingnya perubahan nilai, perbaikan kesalahan dalam laporan sebelumnya, atau pada beberapa sarana pengungkapan data yang dikuantifikasi dan penjelasan atau kualifikasi data ini yang relevan. Perubahan, perbaikan, dan penjelasan ini harus dianggap material jika cukup besar atau cukup penting untuk mempengaruhi keputusan pemakai laporan keuangan. Jenis unsur dimana materialitas bisa terlibat dalam keputusan mengungkapkan atau tidak mengungkapkan mencakup hal-hal berikut ini:

1. Data kuantitatif, seperti unsur-unsur yang mempengaruhi laba bersih dari penilaian aktiva.

2. Luas penggabungan atau perincian data kuantitatif dalam laporan formal.
3. Data kuantitatif yang tidak dapat diestimasi secara cukup akurat yang harus dimasukkan dalam laporan .
4. Segi-segi kuantitatif yang harus diungkapkan oleh frasa atau kalimat deskriptif.
5. Hubungan khusus antara perusahaan dan individu atau kelompok tertentu yang mempengaruhi hak dan kepentingan individu atau kelompok lain.
6. Rencana dan harapan manajemen yang relevan.

Peryataan No 3

SFAC No.3 mendefenisikan 10 elemen-elemen dari laporan keuangan. Hal ini benar-benar suatu resolusi dari defenisi yang disajikan dalam diskusi memorandum untuk perencanaan kerangka konseptual. Ketika defenisi-defenisi ini berkembang dalam SFAC No. 6, mereka akan menyajikannya dalam diskusi dari dokumen.

Beberapa observasi telah dibuat secara luas, khususnya tentang apakah SFAC No.3 tidak tercakup. Yang pertama, hampir tidak disebutkan tiga pandangan dari akuntansi keuangan dalam diskusi memorandum. Hal ini juga tidak menetapkan jenis dari konsep pemeliharaan modal dari karyawan. Demikian juga, hal ini tidak ditujukan pada masalah-masalah dari pengakuan (realisasi) dan pengukuran sebaik "ditampilkan" dalam laporan keuangan.

SFAC No. 3 juga mengungkapkan suatu kebalikan dari terminologi. Seluruh diskusi memorandum dan SFAC No.1, kata laba telah diganti dengan lebih umum digunakan yaitu pendapatan. Dalam SFAC no.2, laba telah dihilangkan dan pendapatan telah digunakan dalam paragraph 90 dan 94. Akhirnya SFAC No. 3 dibuat para pejabat dengan petunjuk pendapatan sebagai istilah yang mengindikasikan keterpaduan atau perubahan total dalam aktiva bersih yang terjadi sepanjang periode sebagai hasil dari operasi. Laba telah diterima semungkin komponen dari pendapatan, untuk ditetapkan pada tanggal berikutnya.

Peryataan No 4

SFAC No. 4 berkaitan dengan tujuan dari pelaporan keuangan nonbisnis. Organisasi nonbisnis dikarakteristikkan dengan:

1. Menerima jumlah yang signifikan sumber-sumber dari penyedia-penyedia yang tidak mengharapkan menerima pembayaran kembali atau proporsi keuntungan ekonomi untuk sumberdaya yang tersedia.
2. Tujuan operasi umumnya menyediakan barang-barang atau jasa pada suatu keuntungan.

3. Ketiadaan yang digambarkan kepentingan pemilik yang dapat dijual, ditransfer atau ditebus, atau disampaikan pemberian judul untuk membagi distribusi residual dari sumber-sumber daya dalam kejadian atas likuidasi dari organisasi.

Peryataan No 5

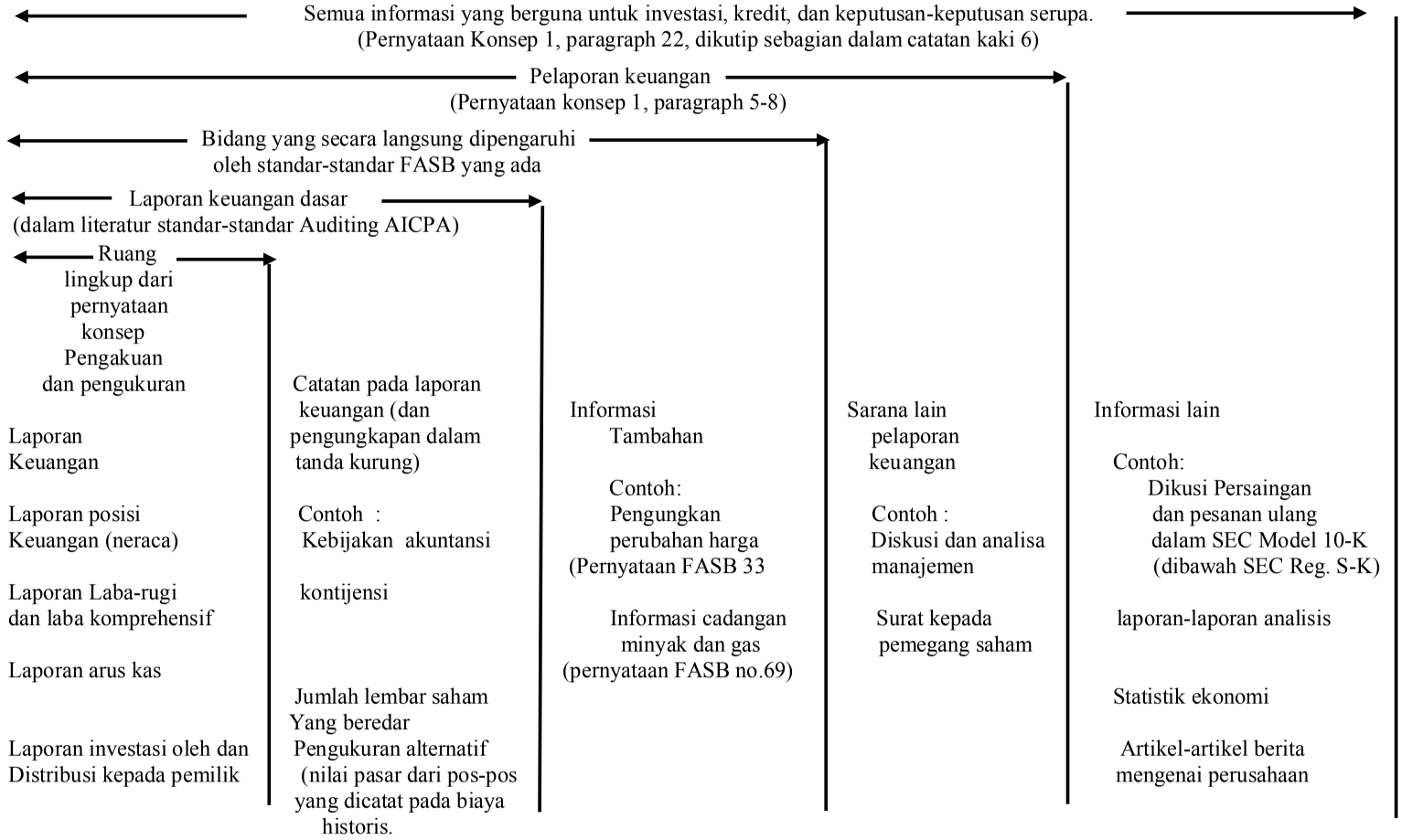
Desember tahun 1984, SFAC No. 5 akhirnya muncul, tentunya setelah empat tahun SFAC No. 4. ketika pernyataan ini telah sesuai dengan isu-isu sulit terhadap pengakuan dan pengukuran, jelaslah bahwa hal ini akan menjadi poros untuk keberhasilan atau kegagalan dari keseluruhan perencanaan. Laporan keuangan memimpin keluar segera dalam paragraph 2, yang dibuat sungguh jelas yang tidak ekstensif berusaha untuk datang menggenggam dengan isu-isu dari pengakuan dan pengukuran:

> *The recognation criteria and guidance in this statement are generally consistent with current practice and do not imply radical change. Nor do they foreclose the possibility of future change in practice. The board intends future change to occur in the gradual, evolutionary way that has characterized past change.*

SFAC no. 5 membuat jelas bahwa konsep yang dijelaskan diterapkan secara langsung terhadap laporan keuangan dan tidak berarti makna lain dari pengungkapan. Sebenarnya, hampir penuh semangat berdasarkan subjek:

> .....pengungkapan dengan arti lain bukanlah pengakuan. Pengungkapan informasi tentang item-item dari laporan keuangan dan pengukuran mereka disediakan dengan catatan-catatan atau tanda kurung dimuka laporan keuangan, dengan informasi tambahan, atau dengan maksud laporan keuangan lainnya bukan pengganti dari pengakuan dalam laporan keuangan untuk item-item yang bertemu kriteria pengakuan (mengutamakan penekanan).

Walapun tidak dikatakan secara eksplisit, SFAC No. 5 muncul untuk menolak satu dari ajaran-ajaran utama dari hipotesis efisiensi pasar, yang diungkap diluar dari badan laporan keuangan seefektif seperti pengungkapan dengan laporan mereka sendiri. Bagaimanapun juga, sejumlah kritikan terhadap hipotesisi efisiensi pasar telah menunjukkan justifikasi yang baik dari pendapat FASB. Adapun bentuk pelaporan keuangan SFAC No. 5 adalah seperti gambar 5.3 berikut.



Gambar 5.4 *Laba dan Pendapatan Komprehensif*

	Pendapatan bersih saat ini		Laba	
Pendapatan-pendapatan		Rp. 1000		Rp. 1000
Biaya-biaya		-800		-800
Keuntungan dari sumber yang tidak biasa		30		30
Pendapatan dari operasi berikutnya		230		230
Kerugian atas dihentikannya operasionalisasi				
Pendapatan dari dihentikannya segment operasionalisasi				
Kerugian dari sumber yang tidak biasa	100		100	
Kerugian berdasarkan pembuangan terhadap segmen yang dihentikan	-120	-20	-120	-20
Pendapatan sebelum item-item ekstraordinary dan pengaruhnya terhadap perubahan dalam prinsip akuntansi		210		210
Kerugian ekstraordinary	-60			-60
Pengaruh kumulatif atas tahun sebelumnya dari perubahan dalam prinsip akuntansi	-20	-80		
Laba-laba				150
Pendapatan bersih		130		

Gambar 5.4 *Laba dan Pendapatan Komprehensif*

+	Pendapatan	Rp. 1000	+	Laba	Rp. 150
-	Beban	800	-	Penyesuaian akuntansi kumulatif	20
+	Keuntungan	300			
-	Kerugian	80	+	Perubahan yang bukan pemilik lainnya dalam ekuitas	10
=	Laba	150	=	Pendapatan komprehensif	140

Gambar 5.5 *Laba versus Pendapatan Bersih*

Pengakuan kriteria

Pengakuan kriteria mengacu ketika suatu aktiva, kewajiban, biaya-biaya, pendapatan, keuntungan atau kerugian seharusnya dicatat dalam akun-akun. Pengakuan fundamental kriteria dari bagian-bagian sebelumnya dari kerangka konseptual merupakan:

Defenisi-defenisi. Item sesuai dengan defenisi dari elemen laporan keuangan.

Pengukuran. Memiliki atribut yang relevan dengan kecukupan reliabilitas.

Relevansi. Informasi tentang kemampuan dari membuat perbedaan dalam keputusan pengguna.

Reliabilitas. Informasi diungkapkan secara jujur, dapat diverfikasi dan netral.

Dalam menerapkan kriteria pengakuan terhadap pendapatan dan keuntungan, pengakuan mengharuskan bahwa aktiva-aktiva yang diterima harus direalisasi atau dapat dicapai dan bahwa pendapatan seharusnya didapat. Demikian juga, kriteria pengakuan untuk biaya dan kerugian menunjukkan seperti aktiva yang habis ketika keuntungan lebih lanjut tidak diharapkan. Metode pengakuan untuk biaya termasuk penandingan dengan pendapatan, penghapusan sepanjang periode ketika kas dibelanjakan atau kewajiban terjadi untuk item hidup biaya yang pendek, atau sistematika dan prosedur rasional lainnya.

Pengukuran Atribut

Lima atribut pengukuran yang telah dibahas secara ekstensif dalam pembahasan memorandum dari tahun 1976 dikemukakan dalam SFAC No. 5, antara lain:

1. Biaya historis
2. Biaya saat ini (Biaya pengganti)
3. Nilai pasar saat ini (nilai keluar)
4. Nilai bersih yang dapat dicapai
5. Nilai sekarang (dari arus kas yang akan datang

Bagaimanapun juga, sebagaimana dicatat sebelumnya, laporan mengelak dari kemungkinan pertimbangan kriteria untuk perubahan, yang mendukung penggunaan berikutnya dari pengukuran atribut sekarang dan kepercayaan berdasarkan pendekatan evolusioner.

SFAC no. 5 harus mempertimbangkan suatu yang terpisah, jika tidak sama sekali gagal. Sterling telah membuat suatu poin yang sangat tajam sehubungan dengan pengakuan dari pengukuran, FASB meletakkan bagan sebelumnya tentang kapan untuk mengakui elemen tidak dapat didiskusikan sampai kita mengetahuai karakteristik pengukuran yang diakui. Ini kekurangan dari SFAC no. 5. sebagai tambahan, Analisis Miller atas perencanaan kerangka konseptual dan khususnya SFAC no. 5 juga minat yang besar. Miller memandang kepentingan-kepentingan tertentu ketika dia rekan fakultas pada FASB di tahun 1982-1983, dimana dia

bekerja pada proyek kerangka konseptual. Dia percaya bahwa dari tiga yang pertama SFAC akan memimpin ke arah "perubahan radikal" dalam praktek akuntansi dan oleh karena itu SFAC no. 5 bertindak sebagai suatu reformasi perhitungan terhadap kemajuan riil.

Peryataan No 6

SFAC no. 6 adalah pengganti (bukan revisi) dari SFAC No. 3. defenisinya hampir sama dengan seluruh SFAC no. 3 kecuali bahwa mereka memperluasnya terhadap organisasi nonbisnis. Demikian juga, karakteristik kualitatif informasi akuntansi dari SFAC no. 2 merupakan perluasan dari organisasi non bisnis. Jelasnya, SFAC No.6 tidak ada apapun yang ditambah terhadap kerangka konseptual dari perspektif perusahaan bisnis. Singkatnya, terdapat 10 unsur-unsur yang disajikan dalam SFAC no. 6 mengenai laporan keuangan, antara lain:

1. Aktiva merupakan keuntungan ekonomi yang diperoleh dimasa mendatang atau dikendalikan oleh suatu entitas tertentu sebagai suatu hasil dari transaksi atau kejadian masa lalu.
2. Kewajiban merupakan pengorbanan dimasa yang akan datang atas keuntungan ekonomi yang ditunjukkan dari hasil utang terhadap entitas tertentu untuk menyerahkan aktiva atau menyediakan jasa-jasa bagi entitas lainnya dimasa mendatang sebagai suatu hasil dari transaksi atau kejadian masa lalu.
3. Ekuitas atau aktiva bersih adalah selisih bunga dalam aktiva dari suatu entitas yang tinggal setelah dikurangi kewajiban-kewajiban. Dalam bisnis perusahaan, ekuitas adalah kepentingan pemilik.
4. Investasi oleh pemilik merupakan peningkatan dalam ekuitas dari bisnis perusahaan tertentu yang dihasilkan dari penyerahannya tehadap entitas lainnya dari yang berharga untuk memperoleh atau meningkatkan kepentingan pemilik di dalamnya. Kebanyakan pemilik pada umumnya menerima aktiva-aktiva seperti investasi, tetapi yang diterima juga meliputi jasa-jasa atasu kepuasan atau konversi dari kewajiban perusahaan.
5. Distribusi terhadap pemilik merupakan penurunan dalam ekuitas dari perusahaan bisnis tertentu yang dihasilkan dari penyerahan aktiva, sumbangan jasa, atau kewajiban yang terjadi oleh pemilik perusahaan. Distribusi terhadap pemilik menurunkan kepentingan (ekuitas) pemilik dalam perusahaan.
6. Pendapatan komprehensif adalah perubahan dalam ekuitas dari perusahaan bisnis sepanjang periode dari transaksi atau kejadian lainnya dan keadaan dari sumber-sumber yang bukan pemilik. Termasuk seluruh perubahan-perubahan dalam ekuitas sepanjang periode kecuali seluruh hasil dari investasi oleh pemilik dan distribusi pemilik.

7. Pendapatan merupakan arus masuk atau peningkatan-peningkatan dari suatu aktiva atau penyelesaian-penyelesaian kewajiban (atau kombinasi keduanya) dengan penyerahan barang-barang produksi, jasa, atau kegiatan lainnya yang membangun entitas berjalan atau pusat beroperasi.
8. Biaya merupakan arus keluar atau penyisihan-penyisihan dari aktiva-aktiva atau kewajiban (atau kombinasi keduanya) dari penyerahan atau produksi barang-barang, jasa, atau menyelesaikan aktifitas lain yang melembagakan berjalannya entitas atau pusat operasi.
9. Keuntungan merupakan peningkatan dalam ekuitas (aktiva bersih) dari sekeliling atau transaksi insidental dari suatu entitas dan dari seluruh transaksi lainnya dan kejadian-kejadian lainnya dan sekeliling yang mempengaruhi entitas kecuali seluruh hasil dari pendapatan-pendapatan atau investasi pemilik.
10. Kerugian merupakan penurunan dalam ekuitas (aktiva bersih) dari sekeliling atau transaksi insidental dari suatu entitas dan dari seluruh transaksi lainnya dan kejadian-kejadian lainnya dan sekeliling dan mempengaruhi keadaan entitas kecuali seluruh hasil dari biaya-biaya atau distribusi pemilik.

Defenisi-defenisi ini merupakan suatu perbaikan pasar melebihi pendahulunya, edaran dan defenisi-defenisi berlebihan dari APB statements No. 4. Dopuch dan Sunder telah mengkritik defenisi-defenisi ini berdasarkan latar belakang dari berbagai kriteria untuk tiap kategori-kategori yang diperlukan tetapi tidak cukup untuk menentukan apakah tipe umum dari kejadian akuntansi masuk kedalam kategori defenisi tertentu.

Samuelson juga telah mengkritik defenisi kerangka konseptual mengenai aktiva. Dia percaya bahwa defenisi FASB yang mengutamakan keuntungan ekonomi masa depan (arus kas masuk masa depan) adalah dasar dalam pendepatan masa depan dan pengukuran pendapatan. Akibatnya, dia percaya bahwa konsep penandingan-penandingan biaya bertentangan dengan pendapatan-adalah fokus utama dari defenisi ini. Samuelson percaya bahwa defenisi aktiva seharusnya memusatkan terhadap hak kepemilikan yang berhubungan dengan kekayaan, yang menyediakan orientasi neraca yang benar. Satu dari poin kunci tentang pendekatan hak kepemilikan berbohong dalam kemampuan pertukaran aktiva.

5.2 MANFAAT DAN KETERBATASAN KERANGKA KONSEPSUAL

Persepsi terhadap peranan rerangka konseptual dalam pembuatan kebijakan akuntansi sangat dipengaruhi oleh beberapa definisi berikut: FASB (*FinancialAccounting Standard Board*) terlibat dalam pembuatan kebijakan,

yang dapat didefinisikan sebagai proses dimana individu atau kelompok yang punya kekuasaan menentukan pedoman umum tindakan yang bisa mempengaruhi anggota lain dalam suatu organisasi, atau bahkan keseluruhan masyarakat yang bersangkutan. Chambers menyatakan: "Pembuatan kebijakan adalah proses 'memilih yang mana' ketika pilihan merupakan masalah opini atau selera atau beberapa kriteria personal atau organisasi dan bukan sekedar menyangkut permasalahan teknologi. Menurut FSAB, rerangka konsepsual-nya adalah "suatu sistem yang koheren dari tujuan dan fundamental yang saling berhubungan yang diharapkan dapat membawa ke arah standar yang konsisten, dan yang merekomendasikan sifat, fungsi, dan keterbatasan akuntansi keuangan dan pelaporan."

Mengapa FSAB merumuskan apa yang dirujuk sebagai rerangka teknikal? Beberapa akademisi telah berspekulasi mengenai hal itu akhir-akhir ini. Alasan perumusan ini penting untuk mendapatkan keseluruhan perspektif mengenai proyek yang bernilai berjuta-juta dolar dan telah dilakukan bertahun-tahun ini. Beberapa orang berpendapat bahwa rerangka tersebut rensponsif terhadap kepercayaan yang sudah jelas kebenarannya – yaitu, hanya jika kita mempunyai suatu pedoman maka logika deduktif akan menggiring kita pada jawaban yang benar.

Meskipun teknologi itu penting, pembuatan kebijakan akuntansi juga mempertimbangkan hal-hal lain, termasuk diantaranya masalah politik atau edukatif yang timbul dalam rangka memperoleh pengakuan secara umum. Jadi pembuatan kebijakan sangat rumit. Seperti yang pernah di kemukakan oleh Albert Einstein, "Matematika cukup sulit, namun ilmu politik jauh lebih sulit bagi saya."

Masalah Pilihan Sosial

Proses pembuatan kebijakan disebut juga sebagai masalah pilihan sosial oleh beberapa akademisi. Penggunaan istilah tersebut menghindari berbagai konotasi negatif yang dihubungkan dengan bila menyebutnya sebagai suatu proses politik. Dalam kamus saya ada lima deefinisi mengenai politik, salah satunya berbunyi "Aktivitas yang bercirikan praktik-praktik yang tidak jujur dan penuh dengan kelicikan."

Proses pembuatan kebijakan yang dipandang sebagai masalah pilihan sosial mencakup: Suatu penilaian atas konsekuensi dari keputusan FSAB terhadap berbagai pihak (misalnya: analis, manajemen, auditor, bankir, pemegang obligasi, pemegang saham diversifikasi, pemegang saham nondiversifikasi dan

SEC). Suatu keputusan yang menimbulkan akibat yang paling diinginkan, yang melibatkan pertukaran (*tradeoff*) antara kepentingan dari kelompok-kelompok berbeda yang dipengaruhi oleh keputusan tersebut. Fokusnya adalah pada kekuasaan dan preferensi. Joel Demski menyatakan : "lebih tepat lagi, dalam hal ini kami menganggap suatu sistem pelaporan keuangan lebih bernilai daripada sistem lainnya, jika suatu pihak 1) setuju dengan anggapan bahwa sistem yang satu lebih bernilai dari yang lain dilihat dari nilai yang diberikan secara individu dan 2) mempunyai kekuasaan menjamin pilihannya. Contohnya kembali pada saat APB berlaku, jika industri asuransi lebih memilih historical cost daripada current valuation untuk mencatat surat-surat berharga dan jika mereka punya kekuatan yang cukup untuk memaksakan keinginannya maka kita akan menganggap *historical cost* lebih bernilai dari pada *current valuation*." Elemen kuncinya adalah sekelompok individu atau koalisi yang memiliki kekuasaan yang cukup untuk memaksakan suatu pilihan. Kita harus mendata semua yang punya kekuasaan. Jika kita tahu datanya, maka seringkali bisa diprediksi bagaimana pilihannya akan dibuat.

Dokumentasi mengenai ruang lingkup dan implikasi FASB mencirikan rerangka konsepsual sebagai suatu konstitusi, yang jelas menyiratkan suatu perspektif pilihan sosial. Suatu konstitusi menunjukkan kekuasaan berbagai kelompok (yaitu terdiri dari para pemilih). Jika preferensi yang berbeda muncul, konstitusi menentukan siapa yang akan menang. Contohnya, dalam situasi tertentu presiden dapat memveto suatu rancangan UU. Dalam kondisi yang spesifik kongres dapat menolak veto tersebut. Untuk contoh kedua yang lebih dekat dengan pembuatan kebijakan oleh FASB, akan lebih tidak jelas siapa yang akan menang jika salah satu pemilih kebijakannya adalah SEC.

FASB telah bertindak dari perspektif pilihan sosial, karena rerangka konsepsualnya memberikan penekanan pada teknologi akuntansinya. Artinya FASB menaruh perhatian pada bagaimana mengukur dampak finansial dari suatu kejadian secara adil/fair. Namun demikian, tingkat generalisasi spesifikasi dari rerangka teknikal tersebut akan sangat dipengaruhi oleh seberapa pentingnya standar keluaran FASB tersebut bagi berbagai pihak yang terlibat dalam proses pemilihannya.

Kelangsungan hidup merupakan motivasi yang utama. Badan penyusun standar pada sektor swasta memiliki jangka waktu keberadaan yang bervariasi. Comitee on accounting procedure berdiri selama 22 tahun. APB 13 tahun. Saya harap FASB akan berumur panjang, setidaknya 40 tahun. Keberadaan FASB tidak akan berhenti pada isu mengenai kompetensi teknikal.

Isu yang sangat penting adalah kemampuannya dalam menyelesaikan konflik di antara berbagai pihak yang terlibat di dalamnya dengan cara yang pada akhirnya diharapkan dapat diterima oleh semua pihak, yaitu pemerintah federal, terutama SEC. Kemampuan ini akan dimanifestasikan dalam keputusan-keputusan yang diambil oleh FASB, penunjukkan yang dilakukannya, serta rerangka konsepsualnya. Jadi rerangka konsepsualdiinginkan keberadaannya jika pihak-pihak yang berkuasa di FASB merasa rerangka tersebut memang diinginkan, yaitu jika rerangka tersebut akan mampu membantu memberi kekusaan kepada dewan tersebut. Karena FASB tidak punya kekuasaan untuk memaksa, namun hanya yang sifatnya persuasif.

Harapannya rerangka konsepsual ini dapat diperluas menjadi suatu konstitusi, namun saya juga mengerti mengapa pengembangan rerangka teknikal yang lebih sederhana merupakan tujuan lebih mungkin dicapai dalam dua, tiga, atau empat tahun (tolong, jangan sampai lebih dari empat tahun). Coba pertimbangkan satu ilustrasi lain tentang mengapa teknikal merupakan ujung dari suatu gunung es. Dengan dilaksanakannya pilihan sosial dalam setting multi-periode, maka agendanya menjadi penting. Ingat, bahwa rerangka yang sekarang tidak menyebutkan bagaimana agenda tersebut diset atau item-item apa saja yang seharusnya dicantumkan dalam agenda. Dengan demikian, kekuasaan untuk mengontrol agenda mungkin saja jauh lebih penting bagi status dan kehidupan FASB dibandingkan dengan sifat rerangka teknikal itu sendiri.

Pada simposium FASB mengenai rerangka konsepsual yang diselenggarakan di New York City, Pimpinan FASB Donald Kirk menyatakan bahwa ia setuju dengan pendapat dari Louis Harris :"Pencapaian tujuan akhir tergantung kepada kemampuan FASB dalam menyusun standar yang riil, dapat dikerjakan, dan baik, namun pada saat yang sama juga dapat meyakinkan anggotanya untuk menerima hasil kerjanya sebagai suatu kenyataan yang mereka harus siap untuk menghadapinya.

Diatas semua itu, kita harus menyadari bahwa proses penyusunan standar akuntansi meliputi juga proses untuk dapatnya standar tersebut didukung dan diterima umum. Peranan utama dari rerangka konsepsual adalah untuk memperkaya kemungkinan keberterimaan pernyataan-pernyataan tertentu yang akan diusulkan atau pun yang sudah berjalan. Semakin mungkin suatu asumsi untuk terwujud dan semakin meyakinkannya analisis terhadap fakta-fakta, semakin besar pula kesempatan untuk memperoleh dukungan dari kepentingan-kepentingan yang berbeda –beda dan sekaligus mempertahankan serta menambah kekuasaan FASB.

5.3 PERGESERAN DARI NILAI ANGGOTA INDIVIDU KE NILAI DEWAN

Sebenarnya, apa implikasi dari teori pilihan sosial bagi pembuat kebijakan akuntansi? Suatu fitur yang esensial adalah pergeseran dari nilai-nilai dan pilihan individu ke nilai dan pilihan sosial. Sayangnya, hanya sedikit riset yang telah dilakukan di bidang ini. Walaupun demikian, setidak-tidaknya beberapa pemikiran serius sedang berlangsung untuk menggambarkan permasalahannya, dengan lebih sedikit naif dibanding tahun 1970. Sekarang, mari kita berkonsentrasi pada beberapa kesulitan sehubungan dengan rerangka individual.

Rerangka Konseptual Individu

Sering kali cerita-cerita dalam koran bisnis merujuk pada FASB sebagai suatu yang hebat. Padahal dewan itu merupakan sekumpulan individu, sama seperti departemen akuntansi di suatu universitas. Dengan terbukanya karir profesional, masing-masing dari kita mengembangkan suatu rerangka konsepsual teknikal. Beberapa rerangka individu dirumuskan dengan tajam dan dilaksanakan secara ketat, yang lain kurang tajam dan pelaksanaanya lemah, dan ada juga yang kurang tajam perumusannya namun ketat pelaksanaanya.

Sebagai contoh, kecurigaan proposal yang sedang diajukan oleh FASB, yaitu statement no.8, mengenai akuntansi untuk transaksi atas transaksi dalam mata uang asing dan laporan keuangan yang dilaporkan dalam mata uang asing, mencerminkan perubahan-perubahan rerangka konsepsual individual, baik dari anggota dewan, maupun kelompok-kelompok yang mempunyai kekuasaan untuk menekan mereka. Saya jadi bertanya–tanya apakah keputusan dewan yang menyangkut mata uang asing (atau minyak dan gas) akan berbeda jika rerangka konsepsualnya telah berlaku sejak awal.

Sudah tentu dalam suatu kelompok, penyusunan rerangka sangat membantu asalakan merka saling mendukung, dan tidak begitu berguna pada saat terjadi pertentangan. Ada saat-saat tertentu dimana kita merasa tidak enak hati mendengarkan seseorang yang mencoba mendukung kesimpulan yang telah diset sebelumnya dengan cara membangun alasan-alasan yang rumit dan berubah-berubah. Mungkin saja suatu saat kita menyuarakan kepentingan diri sendiri, Contoh pemberian alasan yang berbelit-belit adalah adanya suatu justifikasi yang cemerlang terhadap akuntansi pooling ot interest yang sering melibatkan berbagai kepentingan kelompok bersama, dan bubar setelahnya. Pengalaman tentang APB mengajarkan banyak hal bahwa sebagian besar dari kita memiliki kecenderungan alami dan bakat yang mengagumkan untuk memproses fakta-fakta baru sedemikian rupa sehingga kita yang telah ada sebelumnya tetap utuh. Oleh

karena itu tidak menjadi soal rerangka konsepsual apa sedang dikembangkan, keberhasilannya akan sangat dipengaruhi oleh interprestasi individual. Peranan rerangka tersebut menjadi lebih rumit dengan diperkenalkannya anggota dewan yang baru. Oleh karena itu rerangka yang berterima umum oleh dewan tersebut pada tahun 1974 bisa saja tidak lagi diterima oleh dewan 1980 atau 1986. Beberapa masalah pokok bisa timbul pada saat rerangka konsepsual itu bergerak ke masalah pengakuan pendapatan dan juga pada saat pergantian keanggotaan dewan. Setiap orang punya karekteristik yang membatasi kegunaan dari suatu rerangka konsepsual. Penerimaan terhadap ide-ide baru dan perubahan berbeda-beda antar individu secara signifikan. Jika dihadapkan pada suatu set keadaan, kebanyakan dari kita dapat memprediksi penilaian orang-orang yang kita kenal dengan baik. Jadi berbagai sikap anggota dewan terhadap perubahan-perubahan dalam akuntansi pada akhirnya akan menentukan tingkat/besarnya pengaruh rerangka itu. Mungkin kita juga seharusnya menaruh perhatian terhadap sikap yang berkembang atas penggunaan rerangka yang secara bersama-sama seperti halnya dengan ilmu pengetahuan yang berkembang. Namun hal ini lebih mudah dibicarakan daripada dilaksanakan.

Dari waktu ke waktu dewan memohon kepada anggotanya untuk menunda penilainnya terhadap FASB. Mengapa? Karena prilaku yang demikian itu akan menguntungkan kepentingan pribadi anggotanya dalam jangka panjang, demikian juga dari waktu kewaktu anggota dewan secara perseorangan mungkin harus menunda penilaiannya terhadap FASB sebagai satu kesatuan. Pengakuan umum diantara para anggot a dewan adalah kunci awal kegunaan rerangka konsepsual. Kunci kedua adalah SEC. Seperti halnya pada keanggotaan FASB, anggota-anggota SEC juga datang dan pergi, sikap dan prilakunya dan persepsinya akan membantu meningkatkan peranan rerangka tersebut.

Kerentangan rerangka itu bisa diilustrasikan dengan gerakan yang dilakukan oleh perumus FASB statement no 19 mengenai akuntansi dan pelaporan keuangan oleh perusahaan produsen minyak dan gas yang enam tahun di "pingpong" antara SEC dan FASB mengenai peranan dari akuntansi current cost dan dollar konstan. Dalam hal ini FASB lebih cenderung kepada akuntansi dollar konstan, FASB membawa usulan ini ke SEC dan mendapatkan kembali dari SEC masukan yang memihak kepada akuntansi current cost. Teori pilihan sosial mengatakan bahwa kita tidak seharusnya terkejut dengan interaksi yang demikian selama proses pembuatan kebijakan yang berkesinambungan.

Hampir setiap mengatakan dia ingin sutau kerangka konseptual namun rerangka konsepsual orang itu belum tentu sesuai dengan anda. Contohnya empat metode pengukuran pendapatan dan modal dibahas dalam FASB statement

no. 33 mengenai pelaporan keuangan dan perubahan harga-harga. Masing-masing metode memiliki pendukungnya dan setiap metode memiliki variasi tersendiri. Adanya berbagai kelompok dengan kepentingan yang bervariasi yang memiliki preferensi kuat untuk fleksibelitas dibandingkan dengan keseragaman maka membuat proses pencapaian kesepakatan untuk mewujudkan rerangka konsepsual menjadi sulit untuk dicapai. Jadi dimensi politik tidak dapat dihindari untuk mengeluarkan suatu statement mengenai rerangka konsepsual.

Berbagai Pengaruh Rerangka Konsepsual

Rerangka konsepsual dapat membantu pembuat kebijakan. Tidak diragukan lagi bahwa penggunaan rerangka konsepsual yang diterima umum akan menjadikan penyusunan standar lebih efisien dan efektif, lebih cepat, lebih konsisten dan menyediakan jawaban-jawaban yang bisa dipertahankan. Rerangka tersebut pasti dapat membantu jika ia menggunakan bahasa, metode analisis dan batasan-batasan yang dimengerti umum. Namun demikian, sejauh mana bantuan yang disediakan oleh rerangka itu akan bervariasi tergantung dari situasi yang dihadapi.

Berikut ini diberikan ilustrasi mengenai bagaimana suatu rerangka teknikal dapat membantu. Opini APB no. 21 mengenai tingkat bunga atas hutang dan piutang, disetujui dalam voting oleh 18 anggota dewan tersebut. Opini itu menetapkan imputasi bunga pada kondisi yang tertentu. Salah satu paragraf pendahuluannya menyatakan bahwa "tujuan utama dari opini ini adalah untuk memperbaharui penerapan prinsip-prinsip akuntansi yang ada dalam situasi seperti ini. Jadi hal ini tidak dimaksudkan untuk menciptakan prinsip-prinsip akuntansi baru."

Opini no.21 tidak didahului oleh riset dari APB. Walaupun demikian kedelapan belas anggotanya memiliki rerangka konsepsual masing – masing, tidak peduli bagaimana lemahnya perumusannya. Hal yang saya garis bawahi disini adalah ada overlap yang cukup diantara delapan belas kerangka untuk menuju kepada opini yang bulat. Lebih jauh lagi teknologi memainkan peranan yang dominan dalam merumuskan standar akuntansi. Bukti-bukti telah didapatkan, logika telah diterapkan, pernyataan dikeluarkan. Tugas untuk mendapat pengakuan secara umum dari berbagai pihak yang memiliki kepentingan terhadap standar relatip mudah, mungkin karena pihak tersebut merasa tidak memperoleh dampak ekonomis nyata dari penerapan standar tersebut.

Selanjutnya ilustrasi dimana kerangka tidak banyak membantu. Opini APB No. 16 mengenai kombinasi bisnis dan No. 17 mengenai aktiva tak berwujud didahului oleh dua research. Diskusi mulai dan berlangsung tersendat-sendat pada level konseptual tingkat tinggi yaitu pada seminar doktoral tingkat I, namun

overlap dari kerangka konseptual individu tidak cukup kuat untuk mendapatkan dukungan dari 2/3 anggota APB. Tambahan lagi, banyak hak suara yang tidak hanya dipengaruhi kerangka konseptual, seperti yang biasanya dibayangkan sebelumnya. Oleh karena itu, kerangka konseptual dapat membantu jika ia dapat menjadi dasar argumentasi dan disajikan dalam bahasa yang dimengerti umum ketika membahas isu yanf rumit. Walaupun demikian rerangka itu dapat menjadi relatif tidak begitu penting dalam pertimbangan akhir pada saat voting dihitung.

Hipotesis yang dibangun adalah bahwa banyak hak suara dipengaruhi oleh rerangka teknikal individu yang cenderung setuju pada rerangka yang sudah berlaku umum. Selanjutnya, seperti halnya dalam akuntan politik, seorang individu boleh memvoting setuju atau tidak setuju. Mungkin pertimbangannya: "saya akan memberikan suara untuk sesuatu yang tidak bisa diterima secara teknikal pada saat ini, karena saya harus hidup bersama dengan kolega saya dalam jangka panjang. Saya mengalah sedikit sekarang, tapi suatu hari nanti saya akan menang pada kebijakan yang lebih penting. " Rasionalisasi yang paling disukai: "Saya akan memberikan suara setuju pada standar yang cacat ini karena seetidaknya ini merupakan perbaikan dari praktek yang sudah ada."

Apakah pemikiran yang seperti ini benar-benar ada?. Tidak diragukan lagi! Hal ini vital bagi kehidupan dewan tetapi ini tidak ditangkap oleh rerangka teknikal manapun.

Hal yang digaris bawahi dalam mengutip ilustrasi tersebut diatas bahwa suatu rerangka konseptual yang berurusan dengan teknologi akuntansi dapat sangat berguna dalam besar situasi dan dapat juga terbatas kegunaan pada situasi lainnya. Lebih jauh lagi, kredibilitas FASB dapat dinodai dengan penggunaan rerangka konseptual pada situasi yang tidak tepat. Arthur Wyatt mengekspresikan situasi ini dengan baik "Riset (pada kontek ini, rerangka konseptual) tidak mempertimbangkan kompromi politik dan lain-lain yang penting dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan seharusnya mengakui kompromi politik dan kompromi lainnya jika terjadi penyimpangan dari jawaban riset yang sebenarnya, menjelaskan keputusan-keputusan mereka secara pragmatis dan tidak berusaha untuk mencari pembenaran atas jawaban yang mereka anggap sebagai jawaban yang paling benar, yang paling bagus secara konseptual."

5.4 BEBERAPA REFLEKSI DAN PREDIKSI

Semua badan regulator telah dikritik karena telah menggunakan pendekatan bagian demi bagian (tidak menyeluruh), memecahkan satu masalah

akuntansi untuk satu waktu tertentu. Para pengamat mengemukakan bahwa tidak cukup rasionalitas yang telah digunakan dalam proses pembuatan kebijakan akuntansi. Lagi-lagi kritik ini telah merujuk pada perlunya rerangka konseptual. Saya dengan sepenuh hati mendukung upaya-upaya FASB untuk membentuk rerangka konseptual. Pihak-pihak yang mempunyai pengaruh terhadap FASB menginginkannya. Oleh karena itu mari kita wujudkan rerangka itu.

Ada dua pemikiran yang utama mengenai gerakan FASB dalam mewujudkan rerangka konseptual. Pertama, yaitu yang nampaknya disetujui oleh sebagian besar anggota adalah kesabaran dan proses yang panjang. Seperti halnya perundingan perdamaian antara Mesir dan Israel, mungkin lebih baik untuk melanjutkan dialog tanpa perlu menghasilkan kesepakatan dari kedua belah pihak. Tidak sulit bagi saya untuk melihat mengapa pandangan ini penting, semakin lengkap suatu standar, semakin terbatas kesempatan untuk berperan di masa depan. Selanjutnya, pihak-pihak yang berkepentingan dan anggota dewan baik yang sekarang maupun yang akan datang mungkin tidak ingin membatasi kebebasan memilih.

Pemikiran kedua cenderung setuju untuk memproses dengan lebih cepat. Mari kita tidak terlalu terpaku dalam upaya mewujudkan struktur yang terlalu konkrit. Tidak perduli seberapa besar upaya yang telah dilakukan, struktur yang dihasilkan akan labil. Janganlah membawa permasalahan lamanya proses ke arah yang ekstrim, yaitu dengan mengadakan terlalu banyak simposium dan periode eksposure yang terlalu panjang.

Dengan melihat pengalaman dari APB, FASB dan sifat dari pembuatan kebijakan, saya memprediksi produksi dari rerangka umum dan pengakuannya oleh dewan. Penerapan yang sangat sukses pada beberapa kasus tetapi tidak untuk yang lain. Interpretasi yang bervariasi terhadap rerangka oleh anggota dewan secara individu. Saat standar-standar akuntansi dikeluarkan secara terpisah-pisah, FASB akan dituduh telah rerangka yang tidak tepat, tidak konsisten dan menggunakan pendekatan sepotong-sepotong terhadap penyusunan standar. Walaupun demikian saya sangat berharap bahwa: a) kekurangan rerangka konseptual tidak akan dinyatakan sesering pada masa lalu sebagai alasan untuk menunda tindakan terhadap standar akuntansi, dan b) permintaan terhadap rerangka konseptual yang sudah lama diteriakkan akan berkurang karena para pendukungnya pada akhirnya akan menyadari bahwa rerangka semacam itu hanyalah merupakan suatu bagian dari proses pembuatan kebijakan, yang mana bagian ini berubah-ubah dari suatu standar ke standar berikutnya.

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, 1978. "Toward a Positive Theory of The Determination of Accounting Standards, " *The Accounting Review* (January), pp. 112-134.

-oo0o-

Bab Enam

KONSEP KEUANGAN DAN KEGIATAN INVESTASI

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami tentang kondisi keuangan perusahaan
- Memahami arus dana
- Memahami arus kas
- Memahami sumber-sumber keuangan
- Memahami dana-dana investasi

Akuntansi menjadi yang terdepan dan berperan penting dalam menjalankan ekonomi dan sistim sosial kita. Keputusan-keputusan yang diambil oleh para individu, pemerintah, badan usaha lainnya seringkali ditentukan oleh penggunanya berdasar pada sumber daya yang dimiliki. Kalau struktur akuntansi sebagai hasil rekayasa telah diterapkan dalam lingkungan tertentu, maka secara sempit, akuntansi dapat dipandang sebagai suatu proses atau kegiatan yang meliputi proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian, penguraian, penggabungan, pengiktisaran dan penyajian data keuangan dasar yang terjadi sebagai akibat dari kegiatan operasi suatu unit organisasi, dengan cara-cara tertentu, untuk menghasilkan informasi akuntansi adalah organisasi yang memiliki garis dan staf personel, yang memandang laporan akuntansi sebagai landasan yang melibatkan pendanaan, penginvestigasian, dan pengambilan keputusan operasional.

6.1 KONDISI KEUANGAN

Kondisi keuangan merupakan salah satu faktor penentu dalam menilai perusahaan. Kondisi keuangan yang buruk tentunya mencermikan kinerja perusahaan yang kurang baik. Kondisi keuangan yang baik barangkali dapat dikatakan mencerminkan kinerja perusahaan baik. Dengan laporan keuangan yang baik

akan dapat menarik investor untuk menanaman modal di perusahaaan, akan tetapi kalau kondisi keuangan perusahaan sangat buruk, tentunya investor akan berfikir berulang kali untuk mau menanamkan sejumlah investasi di perusahaan tersebut. Hal ini sangat masuk akal, dengan bersumsi bahwa aspek kesehatan keuangan perusahaan merupakan faktor penting yang menunjukkan fungsi-fungsi yang ada dalam perusahaan berjalan dengan baik.

Perbedaan Dimensi

Sejumlah aspek terhadap kondisi keuangan perusahaan dapat menjadi besar. Bagaimanapun juga, selama beberapa tahun ini, keuangan perusahaan menunjukkan hal penting bagi pengguna eksternal. Beberapa hal dibawah ini merupakan point yang saling tidak meniadakan yang lain antara lain:

- Profitablitas
- Posisi keuangan
- Solvabilitas
- Likuiditas
- Risiko dalam struktur modal
- Kapabilitas operasional
- Adaptasi terhadap lingkungan
- Fleksibelitas keuangan

Beberapa dimensi digambarkan sebagai "flow" yang lainnya disajikan sebagai "saham". Suatu biayaep flow menjelaskan beberapa jenis dari kegiatan atau kejadian, menuju suatu kinerja yang objektif selama beberapa periode. Konsep saham mencatat status negara pada saat ini dengan objektif. Variabel-variabel ini tidak secara langsung di observasi dalam perusahaan. Walaupun maksud dari masing-masing tidak lengkap, pemahaman umum telah ada tentang apa mereka. Karena variabel-variabel tersebut tidak di observasi, pertanyaannya adalah: apa yang menjadi penggantinya (apa objek atau kejadiannya) telah dipelajari sampai mencapai pada suatu kesimpulan tentang variabel? Kita dapat melihat bahwa ada kesempatan untuk tidak sependapat. Untuk profitablitas, akuntan telah memfokuskan pada "keuntungan langsung" kegiatan seperti penjualan. Beberapa area lainnya yang disetujui mengikuti: untuk solvabilitas atau kemampuan membayar hutang, akuntan percaya bahwa jumlah dan komposisi dari aktiva, kewajiban dan modal pemilik sebaik dari arus dana harus dianalisis; untuk likuiditas attribut kas atau setara kas dari aktiva dipertimbangkan; untuk risiko dalam struktur modal, hubungan diantara hutang dan modal pemilik telah diuji. Secara tradisional, posisi keuangan mengacu pada item-item di neraca. Karena sebuah perusahaan diasumsikan sebagai sebuah bisnis yang mencari laba.

Pengaruh Jangka Pendek

Pada akhirnya, garis diantara profitablitas dan solvabilitas menjadi sedikit berbeda. Bagaimanapun juga, untuk sementara waktu, demarkasi lebih terbukti. Peningkatan yang cepat sangat penting dalam konsep perencanaan. Hubungan diantara posisi keuangan, solvabilitas, likuiditas dan risiko sangat dekat. Perhatian utama adalah apakah sebuah perusahaan mampu membayar hutang sebagaimana terjadi. Posisi keuangan, solvabilitas dan likuiditas merupakan variabel jangka pendek, dimana risiko dalam struktur modal mengambil pandangan jangka panjang. Bagi kebanyakan analisis keuangan, struktur modal terdiri dari hutang jangka panjang dan modal pemilik.

Kegiatan-kegiatan Utama

Analogi tentang perusahaan yang sehat akan mencerminkan kegiatan yang baik, tentunya merupakan analogi yang logis. Keuangan yang sehat penting dalam memperbaiki dan mempromosikan barang-barang secara baik. Terdapat tiga kegiatan-kegiatan utama suatu perusahaan dilibatkan dalam pengaruh kondisi keuangan dapat diobservasi: keuntungan langsung, keuangan dan kegiatan-kegiatan investasi. Keuntungan-secara langsung berhubungan dengan kegiatan-kegiatan yang secara khusus berhubungan dengan laba rugi, dan keuangan – mengivestigasi kegiatan-kegiatan yang diringkas dalam laporan dari arus dana (yang pertama disebut dengan laporan dana). Kedua pernyataan ini merupakan laporan atas kegiatan-kegiatan atau kejadian-kejadian, oleh karenanya, apa arus yang keluar dan yang masuk. Neraca, sebaliknya adalah laporan yang memberikan moment terhadap akhir dari keseimbangan ekonomi yang melibatkan objek-objek dalam kegiatan-kegiatan. Karena sistem tata buku berpasangan memiliki hubungan yang satu dengan yang lain dan tumpang tindih diantara laporan. Sebagai contoh, laporan arus dana termasuk beberapa kegiatan laba. Informasi terhadap keuangan-kegiatan investasi diasumsikan berhubungan dengan dimensi solvabilitas.

6.2 ARUS DANA

Kegiatan investasi dan keuangan dari suatu entitas merupakan bagian dari apa yang sering di acu terhadap arus dari dana. Bukan rahasia lagi bahwa uang merupakan faktor penting dalam menjalankan aktifitas bisnis, oleh karena itu, pengguna ingin mengetahui sumber-sumber perusahaan dan penggunaan dana.

Data merupakan pelengkap dalam laporan keuangan yang bermanfaat dalam mengevaluasi arus kas masa depan, tetapi banyak pernyataan bahwa

penilaian sebelumnya disebut dengan informasi berdasarkan arus dana. Heath mengatakan bahwa laba rugi dapat dilihat sebagai suatu laporan terhadap pengaruh operasi perusahaan yang menunjukkan kemampuan untuk menghasilkan kas dalam jangka panjang, tetapi tidak melengkapi jawaban terhadap pertanyaan tentang kapan kas telah atau akan diterima atau dibayar. Dia mengatakan, kekuatan laba tidak membingungkan bagi perusahaan dalam jangka panjang untuk menghasilkan kas. Memperoleh lebih laba dan memperoleh kas untuk bertahan hidup sangat penting tetapi merupakan atribut yang berbeda terhadap kondisi keuangan. Dalam hal yang sama, Moonitz menyatakan bahwa laporan laba rugi dan laporan arus kas memiliki perbedaan fungsi dan seharusnya tidak dipandang sebagai suatu saingan. Pada dasarnya, konsentrasi belakangan berdasarkan transaksi eksternal dalam periode saat terjadi, menghidari sebanyak mungkin kegiatan-kegiatan internal (transfer dan amortisasi). Mason mengutamakan bahwa poin penting laporan dana adalah tidak mendukung skedul dari neraca dan laba rugi. Hal ini menjadi penting dalam mendukung laporan operasi keuangan perusahaan untuk menghasilkan kebijakan-kebijakan manajemen agar mereka lebih memahami pengguna.

6.3 ARUS KAS

Laporan arus kas (*statement of cash flows*) merupakan laporan arus kas masuk dan arus kas keluar utama dari perusahaan selama satu periode. Laporan arus kas menyediakan informasi yang berguna mengenai kemampuan perusahaan untuk menghasilkan kas dari operasi, mempertahankan dan memperluas kapasitas operasinya, memenuhi kewajiban keuangannya, dan membayar dividen.

Laporan arus kas adalah salah satu dari laporan keuangan dasar. Laporan ini berguna bagi manajer dalam mengevaluasi operasi masa lalu dan dalam merencanakan aktivitas investasi serta pembiayaan di masa depan. Laporan ini juga berguna bagi para investor, kreditor, dan pihak lainnya dalam menilai potensi laba perusahaan. Selain itu, laporan ini juga menyediakan dasar untuk menilai kemampuan perusahaan membayar utangnya yang telah jatuh tempo.

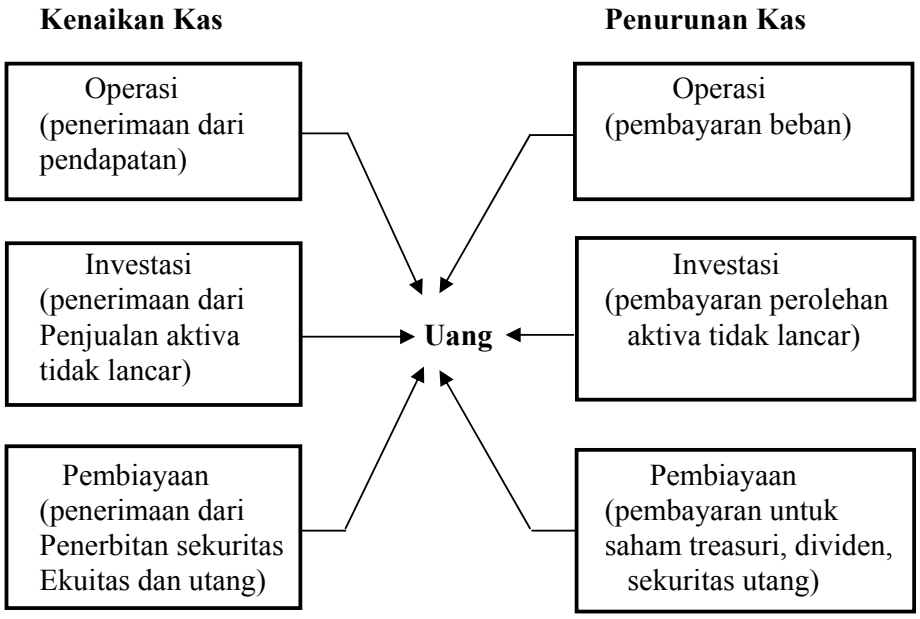
Laporan arus kas melaporkan melalui tiga jenis aktifitas, antara lain:

1. Arus kas dari aktifitas operasi (*cash flows operating activities*) adalah arus kas dari transaksi yang memengaruhi laba bersih. Contoh-contoh transaksi semacam ini mencakup pembelian dan penjualan barang-barang dagangan oleh pengecer atau retailer.
2. Arus kas dari aktifitas investasi (*cash flows investing activities*) adalah arus kas dari transaksi yang memengaruhi investasi dalam aktiva tak lancar.

Contoh-contoh transaksi semacam ini meliputi penjualan dan pembelian aktiva tetap, seperti peralatan dan bangunan.

3. Arus kas dari aktifitas pembiayaan (*cash flows from financing activities*) adalah arus kas dari transaksi yang memengaruhi ekuitas dan utang perusahaan. Contoh transaksi seperti itu meliputi penerbitan atau penarikan sekuritas ekuitas dan utang.

Arus kas dari aktifitas operasi pada umumnya disajikan terlebih dahulu, lalu diikuti dengan arus kas dari aktifitas investasi dan aktifitas pembiayaan. Total arus kas bersih dari aktifitas tersebut merupakan kenaikan atau penurunan bersih kas selama periode berjalan. Saldo kas pada awal periode ditambahkan dengan kenaikan atau penurunan bersih kas dan setelah itu saldo kas akhir periode dilaporkan. Saldo kas pada akhir laporan arus kas sama dengan kas yang dilaporkan dalam neraca.



Gambar 6.1 *Transaksi Arus Kas*

Gambar 6.1 berikut menunjukkan transaksi arus kas yang umum dilaporkan dalam salah satu dari ketiga bagian laporan arus kas. Dengan melaporkan arus kas dari aktifitas operasi, investasi dan pembiayaan, maka hubungan yang signifikan dalam dan diantara aktifitas tersebut dapat dievaluasi. Sebagai contoh, penerimaan kas dari penerbitan obligasi dapat dihubungkan dengan pembayaran kembali pinjaman apabila keduanya dilaporkan sebagai aktifitas pembiayaan. Juga, dampak masing-masing dari ketiga aktifitas tersebut (operasi, investasi,

pembiayaan) terhadap arus kas dapat di identifikasi. Hal ini akan memungkinkan investor dan kreditor untuk mengevaluasi pengaruh arus kas terhadap laba perusahaan dan kemampuan untuk membayar utang.

Arus Kas dari Aktifitas Operasi

Arus kas yang paling sering dan acapkali paling penting berkaitan dengan aktifitas operasi. Terdapat dua metode alternatif pelaporan arus kas dari aktifitas operasi dalam laporan arus kas. Kedua metode itu adalah 1) metode langsung dan 2) metode tidak langsung.

Metode langsung. Melaporkan sumber kas operasi dan penggunaan kas operasi. Sumber utama kas operasi adalah kas yang diterima dari para pelanggan. Sedakangkan penggunaan utama dari kas operasi meliputi kas yang dibayarkan kepada pemasok atas barang dagangan dan jasa sertas kas yang dibayarkan kepada pegawai sebagai upah. Perbedaan antara penerimaan kas dan pembayaran kas dalam suatu operasi merupakan arus kas bersih dari aktifitas operasi.

Keunggulan utama dari metode langsung adalah bahwa metode ini melaporkan sumber dan penggunaan kas dalam laporan arus kas. Kelemahan utamanya adalah bahwa data yang dibutuhkan seringkali tidak mudah di dapat dan biaya pengumpulan umumnya mahal.

Metode tidak langsung. Metode ini melaporkan arus kas operasi yang dimulai dengan laba bersih dan kemudian disesuaikan dengan pendapatan serta beban yang tidak melibatkan penerimaan atau pembayaran kas. Dengan kata lain, laba bersih akrual disesuaikan untuk menentukan jumlah bersih arus kas dari aktifitas operasi.

Keunggulan utama dari metode tidak langsung adalah bahwa metode ini memusatkan pada perbedaan antara laba bersih dan arus kas dari aktifitas operasi. Dalam hal ini, metode tersebut menunjukkan hubungan antara laporan laba rugi, neraca, dan laporan arus kas. Karena datanya dapat tersedia dengan segera, maka metode tidak langsung umumnya lebih murah dibandingkan dengan metode langsung.

Arus Kas dari Aktifitas Investasi

Arus Kas masuk dari aktifitas investasi umumnya berasal dari penjualan aktiva tetap, investasi, dan aktiva tak berwujud. Arus kas keluar umumnya meliputi pembayaran untuk memperoleh aktiva tetap, investasi dan aktiva tak berwujud. Arus kas dari aktifitas investasi dilaporkan pada laporan arus kas dengan jalan

mencantumkan terlebih dahulu arus kas masuk. Setelah itu, barulah disaijkan arus kas keluar. Jika arus kas masuk lebih besar daripada arus kas keluar, maka arus kas bersih yang dihasilkan oleh aktifitas investasi dilaporkan. Jika arus kas masuk lebih kecil daripada arus kas keluar, maka arus kas bersih yang digunakan untuk aktivitas investasi dilaporkan.

Arus Kas dari Aktifitas Pembiayaan

Arus kas masuk dari aktifitas pembiayaan biasanya berasal dari penerbitan sekuritas utang atau ekuitas. Contoh arus kas seperti ini meliputi penerbitan obligasi, wesel bayar, saham preferen dan saham biasa. Arus kas keluar dari aktifitas pembiayaan dividen tunai, pembayaran utang dan pembelian saham treasuri. Arus kas dari aktifitas pembiayaan dilaporkan dalam laporan arus kas dengan mencantumkan terlebih dahulu arus kas keluar. Jika arus kas masuk lebih besar daripada arus kas keluar, maka arus kas bersih yang tersedia dari aktifitas pembiayaan dilaporkan. Jika arus kas masuk lebih kecil dari pada arus kas keluar, maka arus kas bersih yang digunakan untuk aktifitas pembiayaan dilaporkan.

Aktifitas Investasi dan Pembiayaan Non Kas

Suatu perusahaan dapat saja melakukan aktivitas investasi dan pembiayaan secara tidak langsung melibatkan kas. Misalnya, perusahaan dapat menerbitkan saham biasa untuk melunasi utang jangka panjang. Transaksi semacam itu tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap kas. Akan tetapi, transaksi teresbut mengeliminasi perlunya pembayaran kas dimasa depan untuk membayar bunga dan menarik obligasi. Jadi, karena pengaruh masa depannya terhadap arus kas, transaksi semacam itu harus dilaporkan kepada pemakai laporan keuangan.

Apabila investasi dan pembiayaan nonkas terjadi selama suatu perkiraan maka pengaruhnya dilaporkan dalam skedul terpisah. Skedul ini biasanya muncul pada bagian bawah dari laporan arus kas. Contoh lain dari transaksi investasi dan pembiayaan non kas meliputi akuisisi aktiva tetap dengan menerbitkan obligasi atau modal saham dan penerbitan saham biasa sebagai penukar untuk saham preferen konvertibel.

Arus Kas per Saham

Istilah arus kas persaham kadangkala dilaporkan dalam publikasi keuangan. Seringkali, istilah ini digunakan untuk mengartikan arus kas dari aktifitas operasi per saham. Pelaporan seperti ini dapat menyesatkan para pemakai laporan keuangan. Misalnya, para pemakai mungkin menginterpretasikan arus kas per saham sebagai jumlah yang tersedia untuk dividen. Hal ini tidak akan menjadi

masalah apabila kas yang dihasilkan dari operasi diperlukan untuk membayar kembali pinjaman atau untuk diinvestasikan kembali. Pemakai dapat juga berfikir bahwa arus kas per saham adalah ekuivalen atau mungkin lebih tinggi dari laba per saham. Karena itu, laporan keuangan, termasuk arus kas, tidak perlu melaporkan arus kas per saham.

Laporan Arus Kas Metode Tidak Langsung

Pelaporan arus kas dari aktivitas operasi dengan metode tidak langsung pada umumnya lebih murah dan lebih efisien dari pada metode langsung. Selain itu, apabila digunakan metode langsung, maka metode tidak langsung juga harus digunakan untuk menyusun tambahan rekonsiliasi laba bersih dengan arus kas dari operasi.

Untuk mengumpulkan data bagi keperluan laporan arus kas, semua penerimaan kas dan pengeluaran kas selama periode berjalan harus dianalisis. Walaupun demikian, prosedur ini sangat mahal dan memakan waktu. Pendekatan yang lebih efisien adalah menganalisis perubahan akun neraca nonkas. Logika dari pendekatan ini adalah bahwa perubahan pada setiap akun neraca (termasuk kas) dapat dianalisis dengan melihat perubahan akun neraca lainnya. Untuk menggambarkan persamaan akuntansi yang ditulis kembali berikut ini akan berfokus pada akun kas:

Aktiva = Kewajiban + ekuitas pemegang saham
Kas + Aktiva non kas = Kewajiban + ekuitas pemegang saham
Kas = Kewajiban + ekuitas pemegang saham - aktiva nonkas

Setiap perubahan akun kas menghasilkan perubahan dalam satu atau lebih akun neraca non-kas. Yaitu, jika akun kas berubah, maka akun kewajiban, ekuitas pemegang saham, atau aktiva nonkas juga harus berubah.

Data tambahan juga diperoleh dengan menganalisis laporan laba-rugi dan data pendukung lainnya. Sebagai contoh, karena laba bersih atau rugi bersih pada suatu periode di tutup ke laba ditahan, maka perubahan akun laba ditahan dapat dijelaskan sebagian oleh laba bersih atau rugi bersih yang dilaporkan pada laporan laba-rugi. Tidak ada aturan bahwa akun neraca arus kas dianalisis. Walaupun demikian, akan lebih efisien untuk menganalisis akun dalam urutan terbalik sebagaimana tampak pada neraca. Jadi, analisis laba ditahan menyediakan titik awal untuk menentukan arus kas dari aktifitas operasi, yang merupakan bagian pertama dari laporan arus kas.

Laporan Arus Kas Metode Langsung

Pelaporan arus kas dari aktivitas investasi dan pembiayaan adalah sama baik menurut metode langsung maupun tidak langsung. Selain itu, metode langsung dan tidak langsung akan melaporkan jumlah arus kas yang sama dari aktivitas operasi. Akan tetapi, metode itu berbeda dalam menyajikan bagaimana data arus kas dari aktifitas operasi diperoleh, dianalisis dan dilaporkan. Dibawah ini ditampilkan gambar 6.2 tentang arus kas dengan metode langsung.

PT. Madina
Laporan Arus Kas
Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2008

Arus kas dari aktifitas operasi:						
Kas yang diterima dari pelanggan				Rp.	xxx	
Dikurangi: Pembayaran kas untuk barang dagang						
Pembayaran kas untuk beban operasi	Rp.	xxx				
Pembayaran kas untuk beban bunga	Rp.	xxx				
Pembayaran kas untuk pajak penghasilkan	Rp.	xxx	Rp.	xxx		
Arus kas bersih dari aktifitas operasi			Rp.	xxx		
Arus kas dari aktifitas investasi:						
Kas dari penjualan tanah						
Dikurangi: Kas yang dibayar untuk pembelian tanah	Rp.	xxx				
Kas yang dibayar untuk pembelian bangunan	Rp.	xxx				
Pembayaran kas untuk beban bunga						
Arus kas bersih yang digunakan untuk aktifitas Investasi			(Rp.	xxx)		
Arus kas dari aktifitas pembiayaan:						
Kas yang diterima dari penjualan saham biasa			Rp.	xxx		
Dikurangi: Kas yang dibayar untuk pelunasan Utang obligasi	Rp.	xxx				
Kas yang dibayar untuk dividen	Rp.	xxx	Rp.	xxx		
Arus kas bersih yang digunakan untuk aktifitas Pembiayaan					(Rp.	xxx)
Kenaikan kas					Rp.	xxx
Kas pada awal tahun					Rp.	xxx
Kas pada akhir tahun					Rp.	xxx

Skedul Rekonsiliasi Laba Bersih dengan Arus Kas dari Aktifitas Operasi:

Laba bersih, per laporan laba rugi				Rp.	xxx
Ditambah:	Penyusutan	Rp.	xxx		
	Penurunan persediaan	Rp.	xxx		
	Kenaikan beban akrual	Rp.	xxx	Rp.	xxx
				Rp.	xxx
Dikurangi:	Kenaikan piutang usaha	Rp.	xxx		
	Penurunan utang usaha	Rp.	xxx		
	Penurunan utang pajak penghasilan	Rp.	xxx		
	Keuntungan penjualan tanah	Rp.	xxx	Rp.	xxx
Arus kas bersih dari aktifitas operasi				Rp.	xxx

Gambar 6.2 *Arus kas dengan metode langsung*

Penyebab Arus Kas

Sejak pertengahan tahun 1970 an, permintaan terhadap informasi arus kas memiliki pertumbuhan yang berfaedah, agar badan akuntansi di seluruh negara saat ini mengharuskannya. Untuk memperluas lingkup informasi arus kas adalah melakukan ketidakjelasan melebihi pendapatan dan pengukuran modal kerja. Beberapa melihat modal bersih arus kas sebagai indikasi atas keberhasilan suatu entitas "keberhasilan kinerja". Kas dari operasi merupakan esensi dari pendapatan berdasarkan basis kas. Banyak pendukung arus kas berisi pendapatan akrual tidak bisa dipercaya. Karena beberapa keputusan arbitrasi harus dibuat dalam perhitungan tersebut. sebaliknya, mereka memelihara kas dari operasi secara konkrit, karena itu jumlahnya dapat dipercaya. Jadi, teori akuntansi melihat pendapatan sebagai suatu ukuran atas kinerja dengan menghargai suatu penyelidikan entitas untuk tambahan-tambahan dari nilai total sumberdaya. Informasi arus kas sepanjang suatu periode dapat menyediakan lebih detail suatu manfaat evaluasi dari kinerja ini, tetapi hal ini akan menyesatkan untuk memandangnya sebagai indikasi dari kinerjanya sendiri. Pengukuran terhadap pendapatan dan operasi bersih arus kas, walaupun berdasarkan pada beberapa transaksi yang sama merupakan pengganti dari variabel-variabel yang berbeda. Karena manfaat dari biaya historis, beberapa informasi arus kas dilihat sebagai suatu kekuatan perhitungan terhadap distorsi karena inflasi. Uang masuk untuk pembayaran-pembayaran aktual dimulai dari harga khusus untuk periode yang diberikan. Walaupun hal ini benar, ketika membandingkan pernyataan arus kas dari tahun yang berbeda, rupiah masih butuh untuk menyesuaikannya dengan berbagai variasi dalam kekuatan pembelian. Oleh karena itu, perubahan dalam nilai tidak melibatkan pergerakan kas diabaikan. Neraca masih pada biaya historis. Informasi arus kas bukanlah penyelesaian dari masalah karena dengan perubahan harga. Hal ini bukanlah suatu subtitusi untuk informasi berdasarkan pada dasar nilai saat ini.

6.4 SUMBER-SUMBER KEUANGAN

Pada bagian sebelumnya dari bab ini memfokuskan pada alasan mengapa suatu laporan arus kas diinginkan. Di bawah laporan keuangan, penekanannya didasarkan pada operasi, investasi, dan biaya aktivitas. Dari perhatian terhadap para akuntan tidak hanya bagaimana aktivitas ini dilaporkan, tetapi juga bagaimana mereka dicatat dalam buku. Oleh karena banyak pembiayaan yang baru dan investasi strategik telah dipikirkan, kita akan memutuskan suatu waktu untuk meninjau ulang beberapa di antara mereka.

Suatu perusahaan memerlukan dana untuk membeli barang-barang dan jasa, membayar pajak dan dividen-dividen, dan untuk pertumbuhan dan perluasan. Untuk memperluas lingkupnya, pertumbuhan perusahaan-perusahaan sejak tahun 1900 sudah dibiayai oleh retensi pendapatan. Bagaimanapun juga, jumlah laba ditahan tidak perlu dibebankan pada uang kas. Secara realistis, sumber dana primer merupakan bentuk dari aktivitas operasi. Sumber lainnya sangat diperlukan, dan manajemen keuangan sebelumnya dapat disebut bermanfaat terhadap pembiayaan eksternal. Ini berarti bahwa suatu perusahaan menghendaki dana dari sumber-sumber eksternal adalah banyak. Kita mendiskusikan secara singkat cara-cara tradisionil pada bagian ini, selanjutnya mendiskusikan metode-metode inovatif yang lebih baru atas pembiayaan.

Sumber-sumber Tradisional

Pembiayaan jangka pendek

Sumber utama dari pembiayaan jangka pendek bagi kebanyakan perusahaan adalah kredit dagang. Sumber penting lainnya dari pembiayaan jangka pendek adalah pinjaman bank, yang menciptakan wesel bayar untuk peminjam.

Suatu perusahaan dengan peringkat kredit yang sangat tinggi, dibutuhkan terhadap suatu jumlah dari dana, memiliki akses terhadap pasar surat-surat berharga. Surat-surat berharga terdiri dari promes yang tidak terjamin pada jangka pendek yang dikeluarkan oleh perusahaan dengan mutu yang tinggi. Catatan-catatan ini biasanya ditempatkan secara langsung pada investor atau dijual secara langsung pada mereka melalui penyaluran surat-surat berharga. Penyalur-penyalur membeli surat hutang dari penerbit efek dan menjualnya lagi, seringkali kepada lembaga keuangan atau kepada perusahaan-perusahaan yang besar Karena suku bunga lebih rendah dari bunga utama, surat berharga sangat bermanfaat bagi sebuah perusahaan. Dalam beberapa bentuk dari bisnis sebuah perusahaan dapat menjual piutang usahanya atas suatu faktor perusahaan. Faktor-faktor yang dibeli seluruhnya merupakan akun piutang usaha, juga dengan jaminan perlindungan di

mana perusahaan harus membuat dengan baik setiap pembayaran oleh pelanggan atau tanpa perlindungan, dimana faktor-faktor di asumsikan memiliki banyak risiko atas tagihan. Pelanggan-pelanggan diberitahu untuk membayar faktor-faktor tersebut. Jika akun piutang memiliki secara permanen transferan dari penjual kepada pembeli, yang dijual harus dibuat dan piutang telah dipindahkan dari neraca.

Pembiyaan Jangka Panjang

Dalam siklus akuntansi, leasing adalah pembayaran kembali diantara 4 dan 10 tahun yang mengacu pada "hutang" atau hanya memasukkan hutang. Sumber-sumber dari istilah pinjaman merupakan bank komersial, jaminan hidup perusahaan dan kualifikasi peminjam, agensi pemerintah.

Perusahaan dapat mengeluarkan saham istimewa, saham biasa untuk memperoleh dana-dana berdasarkan jangka panjang. Sebuah perusahaan tertarik dalam isu-isu stock baru atau saham akan dilibatkan dalam pasar untuk sekuritas utama. Secara khusus suatu bankir investasi bertindak sebagai orang penengah dan membeli sekuritas baru dengan tujuan penjualan mereka terhadap investor. Kangkala bankir invetasi menempatkan sekuritas khususnya saham secara langsung dengan institusi investor. Leasing menjadi cara yang populer untuk akuisisi pembiayaan aktiva tetap. Ada beberapa poin dari manfaat lessee:

1. Saham tidak dibutuhkan untuk dikeluarkan terhadap keuangan yang diterima, maka jeminan biaya, dilusi dari laba dan nilai buku per saham, dan kemungkinan depresiasi atas harga dari saham yang dibatalkan.
2. Hutang tidak dibutuhkan untuk terjadi, maka kepentingan pembayaran ditinggalkan dan rasio hutang – ekuitas tidak berpengaruh.
3. Aktiva yang diperoleh tersedia untuk digunakan.
4. Leasing mengijinkan penggantian perlengkapan lebih cepat.
5. Risiko atas perlengkapan yang usang dikurangi.
6. Metode atas jaminan keuangan sebanyak 100 persen

Aturan lain yang terkenal adalah penjualan dan kembalinya lease, dimana sebuah perusahaan menjual satu aktiva terhadap perusahaan lain, sebaliknya leases kembalinya aktiva terhadap pemilik sebelumnya. Manfaatnya bagi perusahaan yang menjual dan kembalinya leases adalah kas yang diterima dari penjual dan masih digunakan atas aktiva.

Sebuah lease leverage terlibat dalam tiga bagian atas lease. Sebagai contoh, sebuah leasing perusahaan (*lessor*) meminjam uang dari sebuah bank (bagian ketiga) atas pembiyaan pembelian perlengkapan dari perusahaan manufaktur.

Leases merupakan aktiva lain perusahaan (*lessee*) yang setuju untuk membuat pembayaran terhada lessor lainnya atau bank. Jika pembayaran dibuat oleh bank, bank mengambil saham dan mengirimkan setiap permintaan terhadap lessor. Oleh kerana itu, lease merupakan leverage, karena lessor meminjam dana utnuk pembiayaan pembelian atas aktiva.

Sumber-sumber Pembiayaan Inovatif

Alasan untuk inovasi metode pembiayaan eksis bagi perusahaan yang membutuhkan kas dan menginginkan tingkat pembiayaan yang lebih rendah. Strategi ini berdaya guna menghasilkan masalah-masalah khusus untuk akuntan, yang telah menentukan prosedur sebelumnya untuk menghitung mereka. Penjelasan ini membandingkan suatu sampling atas teknik-teknik ini.

Aktiva Berdasarkan Pembiayaan

Menggunakan aktiva yang ada sebagai agunan pinjaman bukanlah hal baru. Untuk memberanikan investor dan peminjam untuk membagi uang mereka pada suatu waktu ketika uang langka, perusahaan-perusahaan telah menciptakan strategi baru. Beberapa permainan lama digambarkan dalam contoh berikut:

1. Peminjam masuk kedalam perjanjian yang memberikan peminjam pilihan untuk membeli aktiva di akhir dari pinjaman mereka, maka penurunan tingkat bunga berdasarkan pinjaman. Pinjaman bunga pertahun berhubungan terhadap pembayaran atas pilihan.
2. sebuah perusahaan mengharuskan kepemilikan dengan kas dari suatu hipotek pinjaman dengan suatu tingkat bunga yang lebih rendah. Bunga lebih rendah karena peminjam memberikan memberikan pilihan untuk mengkonversi pinjaman ke dalam 50 persen kepemilikan atas kepemilikan setelah 10 tahun, kecuali pinjamanya selama 20 tahu.
3. Sebuah perusahaan memperoleh dana untuk membangun pendapatan yang lebih baru-menghasilkan kepemilikan dengan mengeluarkan hutang-ekuitas jenis sekuritas.
4. Sebuah bentuk perusahaan join venture dengan perusahaan lain untuk tujuan atas konstruksi bangunan kantor. Perusahaan selanjutnya dilengkapi dana-dana dalam bentuk hipotek pinjaman dan memberinya 50 persen ekuitas dalam bangunan.
5. Sebuah perusahaan dengan jumlah penerimaan jangka panjang yeng memiliki kualitas yang tinggi melibatkan pembayaran secara periodik (penerimaan leases) yang mereka jual terhadap entitas baru (kepercayaan penjamin). Entitas mengungkapkan bentuk untuk tujuan pembelian jenis penerimaan ini. Entitas baru mengeluarkan instrumen hutang yang menjamin bahwa

penerimaan dan transfer kas terhadap perusahaan untuk pembayaran atas penerimaan. Proses penjualan sekuritas mengacu pada sekuritasasi atas agunan aktiva dari sekuritas.

6. Perusahaan menjual satu dari aktiva tetap (barangkali suatu bangunan) terhadap perusahaan lain tetapi setuju dengan pembelian kembali atas spesifikasi tambahan pada waktu yang akan datang. Persetujuan ini sering disebut pembelian kembali.
7. Sebuah perusahaan butuh pendapatan tambahan-menghasilkan kepemilikan dan oleh karena itu joint venture dengan investor lainnya dibangun dari pembelian kepemilikan. Investor lainnya dalam spekulasi memberikan 50 persen dan akan menerima persentase dari pendapatan. Dengan persetujuan perusahaan akan mengelola kepemilikan.

Pembelian Obligasi

Untuk memperoleh pembiayaan, sebuah perusahaan harus masuk kedalam persetujuan pembayaran dengan pelanggan dimana surat pembelian dan pembayaran untuk jumlah minimum dari produk per tahun dari perusahaan. Obligasi perusahaan menyediakan produk untuk harga yang disetujui atas nilai kontrak.

Suatu kontrak ditempatkan secara bersama kecuali jika dikirim atau proses melibatkan perusahaan. Untuk memperoleh pembiayaan sepanjang proyek, perusahaan harus masuk kedalam suatu perjanjian dengan pelanggan yang akan memberikan kecukupan bisnis untuk menyediakan kas membayar kembali pinjaman. Pelanggan perusahaan dengan teguh mewajibkan dirinya untuk mengirimnya setiap tahun kuantitas minimum yang ditentukan dari produk untuk penggantian atau pemrosesan dan untuk membuat pembayaran.

Bentuk-bentuk Khusus dan Saham

Berangkat dari berbagai penjelasan diatas, strategi menggunakan saham mengikuti langkah-langkah berikut:

1. Sebuah perusahaan mengeluarkan “junk” saham dalam suatu pergerakan untuk mengambil alih perusahaan lain. Saham ini bukanlah peringkat investasi.
2. Sebuah perusahaan mengeluarkan bond pada suatu tingkat bunga, karena memberikan pemegang saham pilihan untuk membeli saham tambahan pada tingkat bunga yang sama pada tanggal tertentu dimasa mendatang. Investor akan melihat hal ini sebagai suatu manfaat jika tingkat kepentingan diharapkan untuk dibuang.

3. Sebuah perusahaan mengeluarkan saham dengan meletakkan pilihan, yang memberi pemilik hak untuk menjual per par kembali sekuritas terhadap perusahaan setelah tanggal tertentu.
4. Sebuah perusahaan butuh dana-dana yang dihasilkan ketika tingkat bunga tinggi, tetapi tingkat bunga yang diharapkan turun dimasa mendatang. Jumlah bunga yang dibayarkan ditentukan oleh tingkat bunga saat ini.
5. Sebuah perusahaan mengeluarkan saham dimana kepentingan dan prinsip barangkali dibayar dalam kas atau suatu komoditas, seperti emas, perak atau minyak.

Strategi Lainnya

Strategi lainnya berasal dari hal-hal berikut:

1. Sebuah perusahaan menerima pembiayaan untuk membangun suatu perencanaan dari pelanggan.
2. Sebuah perusahaan dapat meminjam "rupiah" yang terdiri dari Rupiah Indonesia dalam bank di negara lainnya. Bagaimanapun juga, saat sekarang ini istilah yang digunakan untuk seluruh mata uang didepositokan dalam bank-bank diluar perusahaan yang mereka keluarkan. Biasanya tingkat bunga atas pinjaman rupiah secara lambat lain meningkat selanjutnya tingkat bunga domestik memperbandingkan kategori risiko.
3. Secara tradisional saham preferens merupakan pilihan yang menguntungkan dari yang dikeluarkan perusahaan, tetapi apa yang baru ketika pemegang saham diberikan hak untuk saham yang untung ketika tebusan adalah wajib untuk penerbit efek.
4. Sebuah perusahaan mengambil manfaat atas tingkat rendah dari pajak keuangan bond, karena hal ini terlibat dalam pengembangan kepemilikan, seperti fasilitas olah raga, pusat konvensi atau lapangan udara. Perusahaan dapat menerima pembiayaan dalam cara-cara berikut:
    a. Sebuah pinjaman langsung dari autority yang dikeluarkan saham yang dijual.
    b. Sebuah angsuran pembelian dari autoritas yang dikeluarkan, yang mana isu-isu saham dan pembelian atau pembangunan fasilitas dan kemudian dijual bagi perusahaan. Perusahaan membayar untuk memfasilitasi dalam angsuran-angsuran yang sama terhadap dan bersama dengan pembayaran yang dibuat oleh isu autorisasi.
    c. Lease diatur dengan dimana issu-issu otoritas mengeluarkan saham dan pembelian fasilitas dari perusahaan, dan selanjutnya leases kembali pada perusahaan. Pembayaran sewa sebanding dan sama dengan pembayaran yang dibuat dengan disu-isu otoritas.

5. Sebuah perusahaan barangkali memiliki surplus dalam dana pensiunnya yang dapat melayani sumber pembiyaan. Dalam kasus tanpa dana perencanaan pensiun, dimana dana adalah dibawah pengendalian dari perusahaan, adalah tidak jelas apakah aktiva pensiun terhadap para pekerja atau perusahaan. Oleh karena ketidakjelasan ini, perusahaan dirasakan bebas untuk menggunakan setiap kelebihan dana jumlah dari yang mereka perbolehkan.
6. sebuah perusahaan induk yang mempunyai anak perusahaan sangat sukses menjual sebagian dari sahamnya pada anak perusahaan untuk suatu harga yang baik dan masih mempertahankan pengendalian sepanjang melebihi 50 persen dari saham. Istilah yang digunakan perusahaan induk adalah "usaha keras" anak perusahaan. Anak perusahaan dapat mengambil manfaat atas transaksi dengan cukup menjual saham-saham baru dari yang mereka miliki atas transaksi dari keuangan proyek dan masih memelihara sebuah pengendalian bunga untuk perusahaan induk.

Pembayaran Diluar Neraca

Banyak perusaan termotivasi untuk membagi aturan-aturan dimana mereka memperoleh pembiayaan tanpa memiliki catatan kewajiban. Ini mengacu pada pembiayaan diluar neraca. Bukan pencatatan kewajiban perbaikan kualitas diluar neraca dalam istilah hubungan diantara kewajiban dan ekuitas pemegang saham. Satu alasan perusahaan merupakan bentuk untuk memahami manuver-manuver ini menggunakan biaya historis. Pada waktu inflasi, biaya historis dari aktiva nonkeuangan menyediakan sedikit waktu luang diantaranya jumlah dari kewajiban. Oleh karena hal ini, beberapa perusahaan percaya bahwa perolehan pembayaran baru akan lebih sulit. Banyak aturan-aturan ini merupakan pengembangan untuk produk atau proyek keuangan dan sering melibatkan pengambilan atau pembayaran atau seluruh kontrak. Beberapa dari strategi ini telah didiskusikan dalam konteks metode inovasi keuangan, tetapi lebih mengutamakan bentuk pembayaran diluar neraca. Adapun bentuk-bentuk dari pembayaran diluar neraca ini antara lain melibatkan: 1. Join venture perusahaan, 2. partner yang terbatas. 3. sewa, 4. keuangan anak perusahaan, 5. penjualan atas piutang, 6. penjualan kembali

6.5 DANA-DANA INVESTASI

Secara khusus, sebuah perusahaan menggunakan dana-dana untuk pengeluaran-pengeluaran operasi, pengadaan aktiva, pembayaran hutang dan deviden-deviden. Berikut ini akan dijelaskan mengenai dana-dan investasi dalam perusahaan.

Aktiva Jangka Pendek

Kas, Piutang, Persediaan

Sebuah perusahaan butuh untuk menangani dan mengelola kas untuk transaksi yang rutin seperti pembayaran perlengkapan dan karyawan serta hal-hal yang mungkin terjadi sebaik kesempatan yang tidak pernah terjadi. Setiap kas yang ada dan rutin terjadi seharusnya dibutuhkan investasi sementara dalam pasar sekuritas.

Akun piutang diciptakan karena perluasan kredit oleh perusahaan terhadap pelanggan. Ketika penjualan secara kredit terjadi, barang-barang sebelumnya dalam persediaan merupakan pengaruh konversi piutang. Sumberdaya seharusnya dialokasikan oleh perusahaan untuk mendukung piutang sampai mereka dikonversikan terhadap kas. Dalam hal ini perusahaan menginvestasikannya kedalam piutang. Investasi ini dibutuhkan penjualan kredit jangka panjang. Waktunya tergantung berdasarkan pada periode perusahaan.

Bagi kebanyakan perusahaan, persediaan merupakan satu dari akun yang paling besar pada aktiva lancar. Investasi dalam persediaan dibutuhkan karena pada waktu yang bersamaan perbedaan diantara arus bahan baku dan produksi, dan diantara penjualan dan tingkat produksi. Jumlah dari investasi tergatung pada tingkat persediaan yang didasarkan pada tujuan meminimalisasi biaya dan maksimisasi pendapatan penjualan.

Kontrak-kontrak masa depan

Perusahaan mencoba untuk mengurangi risiko yang berhubungan dengan pergerakan yang tidak menguntungkan dalam harga produk dan tingkat suku bunga asing dan suku bunga yang dilindungi. Cara yang paling umum untuk melindungi nilai adalah membeli kontrak-kontrak masa depan. Hal ini merupakan aturan untuk membeli atau menjual kuantitas dari komoditas atau instrumen keuangan pada harga tertentu dan tanggal khusus dimasa mendatang. Sebuah perusahaan harus mengambil posisi yang berbeda dalam pasar uang.

Kontrak Dimuka

Jenis lainnya merupakan perlindungan nilai dalam instrumen kontrak dimuka, yang sama terhadap kontrak masa depan kecuali bahwa kuantitas tanggal penyelesaian tidak terstandarisasi, walaupun istilahnya secara langsung berhubungan dengan transaksi perusahaan mencoba untuk melindungi nilai.

Pilihan-pilihan

Bentuk lain perlindungan nilai adalah menggunakan nilai dari kemungkinan kerugian-kerugian yang dihasilkan sebagai hasil dari perubahan yang tidak baik

dalam harga saham atau komoditas, tingkat bunga atau nilai tukar valuta asing. Perbedaan utama diantara suatu pilihan dan suatu kontrak masa depan adalah latihan terhadap pilihan-pilihan terdahulu, dimana suatu kontrak masa depan diharuskan. Suatu pilihan melibatkan pilihan tertentu untuk di beli atau di jual pada harga khusus sepanjang suatu periode. Pilihan yang disebut adalah hak untuk membeli, meletakkan pilihan yang baik untuk menjual. Pemilik dari suatu opsi adalah pembeli dan penulis atas suatu pilihan penjual. Kebanyakan cara yang umum untuk melindungi nilai dengan memilih untuk membeli.

Aktiva Jangka Panjang

Sebuah perusahaan bisnis secara terus menerus dihadapkan dengan keputusan investasi penganggaran modal dalam aktiva jangka panjang untuk mengganti atau untuk tumbuh. Keputusan-keputusan investasi harus dibuat secara hati-hati karena konsekuensinya secara signifikan berdampak pada keuntungan dan dapat dipeluas sampai masa depan. Investasi dalam aktiva lancar tidak hanya memiliki pengaruh secara fisik, operasi, organisasi, dan komposisi, tetapi juga memiliki pengaruh keuangan pada pendapatan, beban dan arus kas. Pertimbangan lainnnya adalah kenyataan bahwa beberapa perencanaan aktiva memiliki suatu penjualan pasar yang kering. Khususnya perlengkapan bahwa kebiasaan dibuat untuk organisasi, oleh karena itu investasi pada mereka barangkali secara praktik tidak dapat diubah.

Akuisisi dari Suatu Perusahaan

Suatu perusahaan telah memutuskan untuk memperluas kombinasi langsung dengan perusahaan lainnya dibandingkan dengan pertumbuhan internal perusahaan. Mungkin dilakukan dengan membeli aktiva atau saham-saham umum dari perusahaan lain. Ini barangkali tercapai dengan menyampaikan kas atau pertimbangan lainnya seperti instrument hutang, atau dengan saham-saham yang dikeluarkan. Bentuk dari penggabungannya adalah merger, konsolidasi dan lain-lain.

a. Merger adalah satu kombinasi dari dua atau lebih perusahaan. Dalam penggabungan badan usaha yang berbentu merger ini salah satu di antara perusahaan yang bergabung akan hidup terus dan mengambil alih semua aktiva dan utang perusahaan yan glain. Perusahaan yang hidup terus (*surviving company*) tersebut harus berbentuk perseroan terbatas. Jadi di dalam merger ini minimal satu di antara perusahaan yang melakukan penggabungan badan usaha harus berbentuk perseroan terbatas (PT).
b. Konsolidasi dalam hal ini semua perusahaan yang melakukan penggabungan badan usaha menyerahkan semua aktiva bersihnya kepada perusahaan yang

baru, yang dibentuk dalam penggabungan badan usaha tersebut. Di dalam konsolidasi ini di antara perusahaan yang melakukan penggabungan badan usaha tidak dituntut adanya perusahaan yang berbentuk perseroan terbatas, karena akan didirikan perusahaan baru yang berbentuk perseroan terbatas.

Referensi

Bell, Philip W. 1993. "Establishing Guidelines for Financial Reporting", *Accountings Enquiries* (February 1993), pp. 262-306.

Brown, Grant A., Roger Collins, and Daniel B. Thornton, 1993. "Professional Judgment and Accounting Standards, " *Accounting, Orga-nizations and Society* 18 (no. 2), pp. 275-289.

Brown, Victor H. 1990. "Accounting Standards: Their Economic and Social Consequences, " *Accounting Horizons* (September 1990), pp. 89-97.

Casey, C, and Bartezak, N. 1984. "Cash Flow – It's Not the Bottom Line, "Harvard Business Review, July-August.

Chambers, R. J. 1996. "Ends, Ways, Means, and Conceptual Frameworks", *Abacus* (September 1996), pp. 119-132.

Daley, Lane A., and Terry Tranter 1990. "Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards", *Accounting Horizons* (March 1990), pp. 15-24.

Heath, Loyd, 1978. *Financial Reporting and the Evaluation of Solvency*, AICPA.

Hines, Ruth D. 1989. "Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework', Projects and the Social Construction of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal 2* ;no. 2), pp. 72-92.

Hudack, Lawrence, and J. P. McAllister, 1994. "An Investigz:": on of the FASB's Application of Its Decision Usefulness Criteria", *Accounting Horizons* (September 1994), pp. 1-18.

Ijiri, Yuji, 1975. "Theory of Accounting Measurement", *Studies in Accounting Research No. 10* (American Accounting Association).

(1983). "On the Accountability Based Conceptual Framework of Accounting, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Summer 1983), pp. 75-81.

Ingram, Robert W., and Frank P. Rayburn, 1989. "Representational Faithfulness and Economic Consequences: Their Roles in Accounting Policy", *Journal*

of Accounting and Public Policy (Spring 1989), pp. 57-68.

Joyce, Edward, Robert Libby, and Shyam Sunder, 1982. "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Accounting Policy Choices, " *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982, Pt. II), pp. 654-675.

Lee, T. A. 1985. Cash Flow Accounting, Profit and Performance Measurement", *Accounting and Business Research,* Spring.

Mason, Alister K, 1993. "Professional Judgment and Professional Standards, " in *Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honour of Edward Stamp,* eds. M. J. Mumford and K. V. Peasnall (Rout-ledge), pp. 30-43.

Miller, Paul B. W, 1990. "The Conceptual Framework as Reformation and Counter-reformation, " *Accounting Horizons*

Wyatt, Arthur, 1980. "Get it Off the Balance Sheet", *Financial Executive,* January.

-oo0oo-

Bab Tujuh

KONSEP AKTIVA, HUTANG DAN EKUITAS PEMILIK

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami tentang konsep aktiva
- Memahami tentang karakteristik dari aktiva
- Memahami tentang aktiva tak berwujud
- Memahami tentang pengukuran aktiva tak berwujud
- Memahami tentang pangakuan aktiva tak berwujud

Berangkat dari unsur-unsur dalam persamaan akuntansi, perkiraan dapat diklasifikasikan menjadi perkiraan-perkiraan aktiva, kewajiban dan modal. Perkiraan-perkiraan ini sering disebut dengan perkiraan-perkiraan neraca. Neraca merupakan penghubung antara dua laporan laba rugi. Penilaian terhadap aktiva merupakan proses penentuan besarnya potensi jasa (aktiva) yang dapat digunakan pada periode mendatang. Salah satu tujuan laporan keuangan adalah menyajikan informasi yang memungkinkan investor dan kreditor untuk membuat prediksi terhadap aliran kas masa mendatang dari perusahaan yang bersangkutan. Bab ini bertujuan untuk menguraikan komponen-komponen dari neraca tersebut. Adapun sub bahasan yang akan dijelaskan disini meliputi aktiva, hutang dan modal pemilik.

7.1 KONSEP AKTIVA

Ada tiga difinisi aktiva yang dikemukan oleh para profesi di Amerika Serikat. Definisi pertama menyatakan sesuatu yang disajikan di saldo debet yang akan dipidahkan setelah tutup buku sesuai dengan prinsip akuntansi (bukan saldo negatif yang akan dinilai sebagai hutang), saldo debet ini merupakan hak milik atau nilai yang didebet atau pengeluaran yang dilakukan untuk mendapatkan kekayaan dimasa yang akan datang. definisi ini tidak hanya menekankan kekayaan legal tetapi termasuk beban tangguhan.

Kedua, aktiva adalah sumber ekonomi perusahaan yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Beban tangguhan juga temasuk aktiva, yang bukan merupakan sumber tetapi diukur dan diakui sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Definisi ini menekankan kelangkaan tersedia menyebabkan adanya aktivitas ekonomi. Ketiga, aktiva adalah kemungkinan keuntungan ekonomi yang diperoleh atau dikuasi dimasa yang akan datang oleh kesatuan tertentu sebagai akibat atau kejadian yang telah lalu.

Klasifikasi Aktiva

Terdapat dua jenis aktiva yang digunakan perusahaan pada umumnya. Kedua jenis aktiva tersebut adalah aktiva lancar dan aktiva tetap. Berikut ini akan diuraikan satu persatu mengenai defenisi dan pengertian masing-masing aktiva tersebut.

Aktiva Lancar

Aktiva lancar adalah kas dan aktiva-aktiva lain yang dapat ditukarkan menjadi kas (uang) dalam jangka waktu satu tahun atau dalam satu siklus kegiatan normal perusahaan. Adapun kelompok dalam aktiva lancar adalah sebagai berikut:

Kas. Kas merupakan saldo uang tunai yang ada di perusahaan. Bank adalah saldo rekening koran perusahaan di bank. Aktiva ini merupakan aktiva paling lancar bagi perusahaan karena dapat langsung digunakan untuk segala macam transaksi.

Surat-surat Berharga. Surat-surat berharga *(marketable securities)* adalah saham, obligasi, dan surat-surat berharga lain yang dimiliki perusahaan dengan maksud untuk memutarkan kelebihan uang tunai dan tidak dimaksudkan untuk investasi jangka panjang.

Piutang Dagang. Piutang adalah hak klaim yang dimiliki perusahaan terhadap seseorang atau perusahaan lain. Pada saat jatuh tempo, apabila piutang dilunasi, perusahaan akan memperoleh uang tunai, aktiva lain atau jasa. Piutang dagang adalah piutang yang berasal dari kegiatan utama perusahaan (penjualan kredit). Akun piutang dagang biasanya dilampiri dengan daftar piutang.

Piutang Wesel. Piutang wesel atau sering disebut dengan wesel tagih pada hakikatnya merupakan piutang juga, tetapi dalam hal ini debitur memberikan janji tertulis bahwa is akan membayar sejumlah uang pada tanggal tertentu. Pada piutang, janji tertulis demikian tidak ada. Oleh karena

adanya janji tertulis ini kedudukan wesel tagih dimata perusahaan lebih kuat dibandingkan dengan piutang dagang sehingga dalam neraca dicantumkan di atas piutang dagang.

Persediaan. Persediaan merupakan barang-barang rang dimiliki perusahaan untuk dijual kembali atau digunakan dalam kegiatan perusahaan. Dalam perusahaan dagang jenis persediaan yang selama ini dikenal adalah persediaan barang dagang. Dalam penjualan tunai, persediaan langsung ditukar dengan uang. Penjualan kredit berarti persediaan mula-mula ditukar dengan piutang, baru kemudian dari piutang menjadi uang.

Pembayaran di muka *(prepayments)*. Pembayaran di muka dapat digolongkan menjadi uang muka *(advances)* dan beban dibayar di muka *(prepaid expenses)*. Uang muka adalah pembayaran di muka yang nanti akan diperhitungkan pada waktu perolehan suatu aktiva, sedang beban dibayar di muka, seperti namanya sudah menyebutkan, adalah pembayaran di muka untuk beban. Contoh dari uang muka adalah uang muka pembelian persediaan dan uang muka pembelian aktiva tetap. Contoh beban dibayar di muka adalah sewa dibayar di muka, asuransi dibayar di muka, pembayaran di muka pajak penghasilan, perlengkapan, dan lain-lain.

Investasi Jangka Panjang. Investasi jangka panjang *(long term investment)* adalah penanaman yang dilakukan dalam hubungannva dengan tujuan jangka panjang perusahaan. Berbeda dengan surat-surat berharga dimana tujuan pemilikannya adalah untuk diperjualbelikan, surat-surat berharga yang digolongkan dalam investasi jangka panjang dimiliki untuk jangka waktu panjang dan terutama untuk tujuan melakukan kontrol atau membina hubungan dengan perusahaan lain. Investasi jangka panjang dapat dilakukan dalam bentuk saham atau obligasi.

Aktiva Tetap

Aktiva tetap merupakan Aktiva bernilai besar yang digunakan untuk kegiatan perusahaan, bersifat tetap atau permanen dan tidak untuk dijual kembali dalam kegiatan. normal. Contoh aktiva ini adalah tanah, gedung, kendaraan, peralatan, mesin-mesin, dan lain-lain. Aktiva ini kecuali tanah akan berkurang nilainya oleh karena digunakan dalam kegiatan perusahaan. Penyusutan nilai aktiva dicatat oleh perusahaan sebagai beban penyusutan. Akumulasi penyusutan adalah jumlah penyusutan yang telah dilakukan sejak aktiva tetap diperoleh sampai dengan tanggal neraca. Harga perolehan aktiva tetap dikurangi dengan akumulasi penyusutan disebut nilai buku atau aktiva tetap neto.

Karakteristik Aktiva

Karakteristik aktiva berhubungan dengan kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan apakah transaksi tertentu diakui sebagai elemen aktiva dalam laporan keuangan. Karakteristik tersebut berhubungan dengan defenisi aktiva itu sendiri. Aktiva penting untuk didefenisikan karena defenisi tersebut akan digunakan untuk mengidentifikasi peristiwa/kejadian ekonomi yang harus diukur, diakui dan dilaporkan dalam neraca. Banyak defenisi yang dikemukakan oleh berbagai ahli maupun standar akuntansi untuk menunjukkan pengertian dari aktiva. Walaupun terdapat perbedaan mengenai defenisi yang dikemukakan, pada prinsipnya semua pengertian yang diungkapkan 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.

Menurut APB (1970) dalam statement No. 4 mendefenisikan aktiva sebagai:

> "sumber-sumber ekonomi perusahaan yang diakui dan diukur sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum, termasuk beban tangguhan tertentu yang tidak berbentuk sumber ekonomi".

Defenisi yang dikemukakan oleh APB menunjukkan bahwa aktiva merupakan sumber ekonomi perusahaan yang diakui berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum (PABU di USA). APB lebih menekankan pengertian tersebut pada sisi prosedur yang menunjukkan jumlah sumber-sumber ekonomi yang dicatat dalam neraca dan tujuan utama perhitungan laba periodik. Perubahan mendasar dibuat oleh FASB yang memandang aktiva dari sisi semantik/ interpretasi. FASB (1980) mendefenisikan aktiva sebagai:

> "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 defenisi di atas dapat disimpulkan bahwa defenisi aktiva mempunyai tiga komponen utama. Masing-masing komponen tersebut antara lain meliputi: 1) Memiliki manfaat ekonomi di masa mendatang, 2) Diperoleh atau dikendalikan suatu unit usaha, 3) Hasil dari transaksi atau kejadi masa lalu.

Manfaat Ekonomi Masa Depan

FASB mengatakan bahwa aktiva setara dengan manfaat ekonomi masa depan. Aktiva bersifat mungkin dijelaskan karena aktiva mengacu pada masa depan dan dapat layak diharapkan atau dipercaya berdasarkan bukti logis yang tersedia. Kegiatan bisnis dan ekonomi terjadi dalam suatu lingkungan yang dikarakteristikkan oleh ketidakpastian dalam beberapa hasil yang didefenisikan. Defenisi menunjukkan secara tepat inti sari dari suatu aktiva sebagai keuntungan ekonomi atau jasa masa mendatang. Keuntungan atau jasa untuk suatu bisnis perusahaan harus dilakukan dengan kegiatan-kegiatan yang menghasilkan keuntungan. Defenisi yang cukup luas agar dapat diterapkan terhadap setiap unit usaha, termasuk organisasi non profit. Jasa atau keuntungan dapat berupa apapun yang secara ekonomis bermanfaat terhadap suatu unit usaha.

Dugaan terhadap keuntungan ekonomi atau jasa masa depan bukan merupakan suatu hal yang baru, hal ini menyinggung kearah sumberdaya ekonomi. Ada dua karakteristik utama dari sumber ekonomi: kelangkaan dan kegunaannya. Jika suatu sumberdaya tidak langka, maka tidak cukup untuk seseorang yang menginginkannya, selanjutnya sumberdaya tidak akan bernilai ekonomis.

APB dalam statement no. 4 juga mendefenisikan aktiva sebagai sumber ekonomi. APB menyatakan bahwa sumber ekonomi merupakan alat langka yang tersedia untuk membawanya pada kegiatan-kegiatan ekonomi. APB memberikan contoh dari sumber-sumber ekonomi dari suatu bisnis perusahaan yang antara lain meliputi:

1. Sumber-sumber yang produktif
   a. Bahan baku, tanah, peralatan, sumberdaya alam yang disimpan, paten dan serupa dengan harta tak berwujud, goodwill, jasa, dan sumberdaya lain yang digunakan dalam produksi.
   b. Hak kontraktual untuk menggunakan sumber-sumber dari unit usaha lainnya sebaik seperti hak-hak untuk penyerahan dari bahan-bahan, tanah dan perlengkapan dari entitas lainnya.
2. Produk: barang-barang yang siap dijual dan barang-barang yang masih dalam proses produksi.
3. Uang
4. Klaim untuk menerima uang
5. Hak pemilikan pada perusahaan lain

Apabila diperhatikan defenisi yang dikemukakan FASB lebih menekankan pada sesuatu yang nyata yang ada pada saat sekarang, yaitu pada manfaat ekonominya. Suatu barang dimasa mendatang belum tentu menjadi kenyataan.

Disamping itu, dapat diperhatikan bahwa menurut FASB jenis pos tertentu dapat diklasifikasikan sebagai aktiva berdasarkan defenisi yang umum dinamakan dengan sumber-sumber ekonomi. Jelas bahwa FASB berkeinginan menyamakan aktiva dengan sumber-sumber ekonomi perusahaan.

Disisi lain, 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, defenisi 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.

Beban Tangguhan

Jika poin penting dari aktiva menyinggung terhadap manfaat masa depan, selanjutnya terdapat suatu pertanyaan tentang masukan-masukan atas berbagai macam beban tangguhan tertentu sebagai aktiva. Menurut *The Committee on Terminology* yang dituangkan dalam *Accounting Terminology Bulletin* No. 1. August, 1953, paragraph 26 mengatakan dalam defenisi aktiva bahwa beban tangguhan:

> Bukan merupakan aktiva dalam arti umum, tetapi jika beban tersebut dimasukkan untuk ditandingkan dengan pendapatan masa depan, maka dalam struktur akutansi, beban tersebut dapat diklasifikasikan sebagai aktiva dalam neraca.

Tidak seluruhnya beban tangguhan diragukan sebagai aktiva. Beban tangguhan seperti asuransi dibayar dimuka dan sewa dibayar dimuka melibatkan jasa masa depan yang diterima oleh suatu unit usaha dan oleh karenanya merupakan aktiva. Tetapi penetapan beban tangguhan seperti isu-isu biaya surat-surat berharga yang tidak diamortisasi. Beban tangguhan tidak hanya menyangkut biaya dalam bentuk fisik, akan tetapi termasuk juga biaya jasa dalam bentuk lain selama memenuhi kriteria sebagai beban tangguhan.

Secara tradisional, biaya-biaya tertentu yang tidak menciptakan suatu aktiva barangkali dianggap sebagai beban karena mereka berhubungan secara langsung dengan sumber-sumber ekonomi tertentu. Contohnya adalah biaya unit-unit yang rusak dalam produksi yang termasuk dalam biaya dari inventarisasi yang mudah dijual, dan pembayaran-pembayaran legal untuk keberhasilan mempertahankan hak paten dalam suatu kasus pelanggaran, yang bertambah terhadap jumlah hak paten.

Sesuai dengan defenisi aktiva, beban tangguhan tertentu seharusnya tidak dipertimbangkan sebagai suatu aktiva. Beban tangguhan merupakan pengurangan pada neraca, tetapi bukan merupakan sumberdaya ekonomi. Beban tangguhan juga bukan merupakan hak, seperti asuransi dibayar dimuka, dimana perusahaan memiliki hak untuk memperoleh perlindungan keuntungan tertentu, atau sewa dibayar dimuka dimana kesatuan usaha memiliki suatu hak untuk menggunakan tanah dan bangunan.

Diperoleh atau dikendalikan Unit Usaha

Sumberdaya ekonomi dihasilkan atau dikendalikan oleh unit usaha. Ada banyak aktiva di dunia, tetapi keuntungan harus mengakui unit usaha tertentu jika mereka bagian dari aktiva unit usaha. Harusnya suatu aktiva dimiliki, oleh karena itu, entitas memiliki judul dari aktiva sebelumnya dapat dipertimbangkan sebagai suatu aktiva entitas?. Ketika menggunakan istilah milik atau kepemilikan, kita harus hati-hati memahami arti yang sederhana hanya baik untuk digunakan sebagai pengendalian. Pengendalian suatu kepemilikan berarti kita berhak untuk menggunakannya juga. Paton memandang bahwa lingkup kepentingan pribadi selalu merupakan subjek hak-hak umum, seperti juga pembatasan menurut undang-undang tertentu. Pemerintah dapat melarang harta benda atau aktiva tertentu dari perusahaan manufaktur. Melalui kekuasaan yang dimiliki pemerintah dapat menghapus seseorang mengendalikan lebih perusahaannya, juga dapat menyita harta untuk pajak atau juga dapat mendikte metode-metode atas operasi dan permintaan bahwa produk dan aktiva sesuai dengan standar-standar tertentu, atau bahwa mereka digunakan hanya untuk memberikan tujuan saja. Sebagai contoh, kepemilikan rumah bukan merupakan judul yang anda gunakan untuk tujuan-tujuan komersial kecuali di izinkan oleh aturan-aturan penetapan wilayah. Walaupun dalam kasus tidak ada regulasi tertentu atau keberadaan statute, pendapat publik dapat dinyatakan sebagai suatu pengekangan kekuasaan supaya mempengaruhi suatu entitas mengendalikan lebih aktiva-aktiva yang terbatas. Oleh karenanya, hak entitas untuk digunakan atau mengendalikan aktiva tidak pernah absolut. Hak untuk penggunaan atau pengendalian aktiva seperti yang dinyatakan dalam defenisi tidak menyiratkan bahwa suatu entitas harus mampu untuk melakukan apapun yang menyenangkan bagi aktiva.

Istilah judul dapat juga membingungkan isu-isu. Kebanyakan orang berfikir tentang judul sebagai suatu dokumen legal yang menyampaikan hak-hak kepemilikan. Faktanya bahwa judul dapat dibagi. Beberapa orang memiliki bagian-bagian yang berbeda terhadap judul dari suatu aktiva tertentu. Sebagai contoh, bayangkan sebuah perusahaan membeli sebuah truk seharga Rp. 200.000.000 dengan membayar uang muka sebesar Rp. 50.000.000 dan sisanya akan dibayar

secara angsuran selama 3 tahun. Apakah truk merupakan aktiva bagi perusahaan? Meskipun fakta bahwa perusahaan tidak menguasai dokumen yang sah yang disebut dengan ”judul” sampai pembayaran secara penuh untuk truk, memiliki bagian dari sebutan yang memberinya hak-hak hukum untuk penggunaan truk. Oleh karena itu, dalam akuntansi, kita mengatakan truk adalah suatu aktiva dari perusahaan. Memiliki hak untuk memperoleh jasa dari truk, memiliki pengendalian atas truk.

Hasil Transaksi atau Kejadian Masa Lalu

Masukan atas kualifikasi oleh FASB dalam defenisi aktiva adalah untuk menjamin bahwa aktiva yang tidak pasti dikeluarkan. Sebagai conoh, sebuah mesin telah harus siap oleh suatu perusahaan adalah suatu aktiva, tetapi sebuah mesin diharuskan menurut anggaran atau tidak, karena transaksi tidak lagi mengambil tempat.

Kualifikasi yang diberikan kadangkala membingungkan karena istilah ”event/kejadian” kadangkala membimgungkan dapat diinterpretasikan dengan cara yang berbeda. Apakah tanda dari kontrak suatu event? Jika suatu perusahaan menandatangani suatu kontrak dengan membangun suatu perusahaan untuk memiliki bangunan kantor yang baru menegangkan dimasa mendatang untuk memberikan suatu tempat, apakah kualifikasi sebagai suatu ”event” supaya suati aktiva dicatat? Jenis dari kontrak ini pada umumnya disebut suatu ”kontrak pelaksanaan secara keseluruhan”. APB menjelaskan prosedur saat ini sebagai berikut:

> *”An exchange of promises between the contracting parties is an exchange of something value, but the usual view in accounting is that the promises are offsetting and nothing need be recorded until one or both parties at least permits under the contracts.*

Namun ketika APB menunjukkan beberapa kontrak pelaksanaan telah dicatat, namanya disebut sewa guna usaha. Walaupun FASB menyadari adanya masalah. Hal itu menyebabkan professor Ijiri untuk mengambil alih suatu projek penelitian berdasarkan isu-isu ini. Ijiri mengatakan seluruh kontrak pelaksanaan ”kelihatannya menemukan test pertama untuk mengakui suatu aktiva dalam laporan keuangan”.

Exchageability

Beberapa akuntan telah mengatakan bahwa defenisi aktiva seharusnya meliputi defenisi bahwa suatu aktiva dapat dipertukarkan dan dipisahkan dari perusahaan. MecNeal (1939) mengatakan:

> "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".

Aktiva yang khususnya dipengaruhi kondisi ini adalah goodwill, katika hal ini tidak dapat dipisahkan dari aktiva lainnya. Prof. Chambers memberikan alasan untuk mendesak severabilitas dalam defenisi ini dari aktiva-aktiva dan untuk tidak memasukkan goodwill sebagai suatu aktiva. Chamber (1966) mengatakan :

> *The defenition arose fro the necessity of considering the capacity of an entitiy to adapt it self to changes is its state and its environment. Adaptive behavior eimpies that the goodwill subsisting in any collection of assets and liabilities is so susceptibel to variation as to have enduring quaility.....*

Chambers juga mengatakan bahwa penentuan posisi keuangan melibatkan pengukuran atas nilai-nilai dari aktiva dan kewajiban, tetapi goodwill adalah subjek bukan untuk diukur tetapi dievaluasi. Nilai ini hanya dapat dikalkulasi "sebagai suatu antisipasi". Dalam membuat perhitungan yang dapat digunakan sebagai suatu dasar kinerja sebelumnya pada perusahaan, tetapi perhitungan keseluruhan dan norma-norma yang digunakan untuk perbandingan merupakan pernyataan hipotesis, dan bukan subjek yang bebas dari bukti-bukti yang kuat. Sebagaimana telah dijelaskan bahwa Chambers percaya bahwa harga pasar seharusnya dimanfaatkan untuk menentukan nilai. Nilai dipastikan untuk goodwill bukan hal yang sama sebagai nilai dari aktiva dan kewajiban lainnya.

MacNeal mengatakan bahwa neraca adalah untuk melaporkan nilai dari nilai aktiva bersih perusahaan, bukan untuk melaporkan nilai bisnis secara keseluruhan. Untuk menilai bisnis secara keseluruhan melibatkan prediksi arus kas masa depan. Yang berfungsi terhadap investor dibandingkan akuntan. Mereka yang menentang syarat *exchageability* mengatakan *exchange* hanyalah satu syarat untuk memperoleh keuntungan dari aktiva.

Pengenalan Kriteria

Defenisi aktiva hanya langkah pertama dalam proses identifikasi aktiva dalam dunia nyata, dan pada akhirnya dicatat dalam buku. Sejumlah item-item menemukan defenisi, selanjutnya mereka tidak dicatat. Satu contoh adalah sumberdaya manusia. Karyawan tentunya mungkin menyediakan keuntungan ekonomi masa depan atau jasa yang diperoleh oleh bisnis perusahaan dan merupakan hasilnya dari suatu kejadian masa lalu (menggunakan karyawan). Selanjutnya aktiva ini tidak dicatat. Sewa operasioanal bertentangan dengan

modal sewa, juga dilihat dari defenisi tetapi tidak dicatat sebagai aktiva. Suatu kerugian dalam kebanyakan kasus. Dibawah nilai sekarang tidak dipertimbangkan sebagai aktiva, walaupun kemungkinan menyediakan keuntungan ekonomi masa depan dan hasil kejadian masa lalu, terjadinya kerugian. Beberapa penelitian dan kegiatan-kegiatan pengembangan dilakukan untuk menemukan defenisi atas suatu ektiva, selanjutnya statement 2 telah dipertimbangkan beban. Jelas nyata, oleh karena ada pencatatan lebih atas aktiva dibandingkan defenisi sederhana mereka. Penerapan defenisi dalam dunis nyata juga melibatkan sejumlah kondisi *ad hoc* yang dapat disebut aturan pengakuan. Mereka telah dirumuskan karena keinginan akuntan untuk memiliki bukti dalam lingkungan dan ketidakpastian. Akuntan ingin menjamin bahwa khususnya aktiva benar-benar ada dan mereka memasukkannya dalam neraca yang dapat memberikan informasi bermanfaat bagi pengguna. Informasi bermanfaat berarti informasi tersebut relevan dan reliabel.

Beberapa pengaturan pengakuan diungkapkan secara informal sebagai konvensi, dimana yang lainnya secara formal ditunjuk dalam pengumuman-pengumuman berwenang. Dua contoh dari aturan pengakuan konvensional adalah: 1). piutang seorang akuntan dicatat ketika sebuah kredit penjualan dibuat, 2). perlengkapan dicatat ketika dilakukan pembelian. Satu contoh dari aturan pengukuran secara formal dispesifikasikan sebagai modal sewa bag I seorang lesse. 3), istilah sewa sebanding dengan 75 persen atau lebih dari estimasi hidup ekonomi atas kepemilikan sewa, 4). nilai sekarang dari pembayaran minimum sewa sama atau lebih 90 persen nilai dari kepemilikan sewa.

Dalam survei praktek akuntansi yang ada, muncul beberapa aturan pengakuan dikerjakan untuk mengidentifikasi aktiva tertentu yang dapat digeneralisasi kedalam beberapa kriteria. Kita membuat perbedaan diantara aturan pengakuan, berperan khusus untuk mengidentifikasi aktiva tertentu, dan kriteria pengakuan, yang digunakan sebagai pentunjuk umum untuk merumuskan aturan pengakuan. Tujuan dari dasar penyediaan akuntansi untuk kriteria pengakuan. Pada khususnya, kriteria merupakan ekstensi dari sasaran anak perusahaan (karakteristik kualitatif) atas relevansi dan reliabilitas informasi akuntansi. Beberapa point berikut tidak dimasukkan untuk melengkapi keduanya. 1). Kepercayaan yang rendah. 2). Menggunakan konsep-konsep konservatif, 3). Menentukan substansi ekonomi dari transaksi atau kejadian, 4). Kemampuan untuk mengukur nilai dari aktiva.

7.2 AKTIVA TAK BERWUJUD

Aktiva tak berwujud digambarkan sebagai aktiva yang tidak berbentuk material (uang) atau aktiva yang tidak bisa dilihat, tidak bisa dipegang secara fisik, tidak bisa diukur, akan tetapi diciptakan melalui waktu atau usaha. Ada dua bentuk utama dari aktiva tak berwujud yang tidak terukur; bentuk pertama adalah aktiva tak berwujud yang tidak terukur secara hukum, seperti rahasia perniagaan, daftar pelanggan, hak cipta, hak paten, merek dagang, dan good will. Bentuk kedua adalah aktiva tak berwujud yang tak terukur persaingan, seperti aktivitas pengetahuan (*know-how, knowledge*), aktivitas kerja sama, aktivitas utang, dan aktivitas struktural. Aktiva yang tidak terukur secara hukum menghasilkan hak milik yang dapat dipertahankan secara hukum pada pengadilan. Sedangkan aktiva yang tak terukur persaingan adalah sah menurut hukum. Aktiva ini secara langsung berdampak pada efektivitas, produktivitas, dan biaya alternatif dalam satu organisasi - seperti biaya-biaya, pendapatan, layanan pelanggan, kepuasan, nilai pasar, dan harga saham.

Modal manusia adalah sumber utama aktiva dari persaingan tak terukur bagi organisasi-organisasi saat ini. Sedangkan aktiva yang tak terukur persaingan adalah sumber dari manfaat persaingan yang dialirkan, dibinasakan bahkan dihancurkan.

Akuntansi untuk tak berwujud telah memperoleh keunggulan dalam beberapa dekade yang lalu untuk mengubah cara dunia bisnis beroperasi. Misalnya revolusi teknologi, usia informasi telah membawa sumber daya yang tak terukur ke depan lingkungan bisnis. Bisnis-bisnis produksi tradisional bergerak ke arah suatu usia informasi di mana usia persaingan meningkat berhubungan dengan sumber daya lain dari yang ditetapkan dan aktiva lancar seperti yang dipahami sesuai Prinsip-prinsip Akuntansi Berterima Umum atau *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Beberapa riset telah menunjukkan bahwa akuntansi untuk aktiva tak berwujud (IA) – istilah umum akan digambarkan dan dijelaskan kemudian - akan memenuhi persyaratan ketelitian dari fungsi akuntansi dan laporan-laporan. Penelitian-penelitian telah menunjukkan bahwa ketelitian harus terkait dengan fungsi akuntansi dan laporan-laporan. Meskipun demikian, beberapa penelitian lain menunjukkan ketelitian maupun keterkaitan akuntansi untuk sumber daya bahwa tidak sesuai dengan definisi-definisi aktiva yang ada pada GAAP. Menurut GAAP, ada dua pertanyaan-pertanyaan penting mengenai akuntansi tentang aktiva tak berwujud, antara lain:

1. Perlukah prinsip-prinsip akuntansi berterima umum diakui sebagai keuangan yang relevan dan kejadian-kejadian akurat yang ditunjukkan dari aktiva tak berwujud?
2. Bagaimana seharusnya GAAP menghitung, memeroses dan menyajikan aktiva tak berwujud ini berhubungan dengan kejadian-kejadian (jika jawaban pertanyaan nomor 1 positif.)

Pertanyaan nomor satu dijawab secara positif: keberadaan dari aktiva tak berwujud dalam lingkungan bisnis yang ada terbukti dalam penyelidikan-penyelidikan yang berulang. Lebih lanjut, pengaruh ekonomi terhadap aktiva tak berwujud pada perusahaan-perusahaan telah menunjukkan bahwa tidak mengungkapkan sejumlah sumber daya akuntansi tak berwujud dan adanya miskomunikasi mengenai aktifitas dan bagian-bagian keuangan dari sebuah bisnis. Sejumlah penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor sumberdaya tak berwujud terus meningkat dalam dunia bisnis.

Definisi-definisi

Defenisi-defenisi yang saling tumpang tindih dan tidak terstruktur menempati susunan isu-isu tentang aktiva tak berwujud. Pada gilirannya, beberapa ahli telah menggunakan definisi-definisi aktiva tak berwujud dengan tidak konsisten, mengurangi transparansi bahwa para akuntan dan ahli-ahli keuangan harus mendiskusikan isu-isu ini. Walaupun analisa-analisa yang baik telah dipublikasikan, beberapa ahli tidak konsisten dalam lingkup atau defenisi terhadap kerangka kerja lainnya dan esei-esei konseptual pada saat diterbitkan.

Kamus mendefenisikan aktiva tak berwujud sebagai suatu aktiva yang dapat dijual meskipun tidak material atau secara fisik, dan aktiva tak berwujud:... suatu aktiva yang tidak dapat dipersepsikan oleh pikiran sehat... seperti Goodwill atau dedikasi. Menurut FASB, aktiva tak berwujud umumnya secara internal dihasilkan untuk digambarkan sebagai:

1. Suatu peristiwa masa lampau yang dimiliki
2. Pengaruh yang terukur dan disajikan
3. Manfaat masa depan.

FASB special report menyatakan bahwa tidak dibutuhkan perbedaan peran dari pengakuan untuk aktiva tak berwujud yang dihasilkan secara internal dan eksternal. FASB menjelaskan secara internal bahwa hasil aktiva tak berwujud hanyalah suatu aktiva tanpa dihasilkan secara fisik, keduanya harus dilakukan satu akuisisi eksternal: sepanjang ketiga pengujian tersebut diselaraskan, setiap peristiwa bisnis atau proses dapat menghasilkan suatu aktiva tak berwujud. FASB

lebih lanjut mencatat bahwa ada satu konflik yang dimasukkan dalam defenisi ini karena berangkat dari isi biaya historis.

Mengukur dan Menilai Aktiva Tak Berwujud

Pengukuran goodwill yang ada pada GAAP berhubungan dengan kejadian-kejadian. Pengukuran terhadap keuntungan masa depan dari Goodwill didasarkan pada pengenalan pengukuran terhadap kejadian-kejadian keuangan, biasa disebut dengan dasar penyesuaian (*adjusted basis*), hal ini juga dikenal sebagai nilai buku dan nilai wajar. Dalam peristiwa Goodwill, nilai wajar adalah harga pembelian. Jumlah nilai buku bisa dibedakan; jumlah nilai wajar dapat diubah menurut nilai pasar dan kondisi-kondisi strategis. Penjelasan ini akan disimpulkan, bagaimanapun, nilai wajar adalah suatu jumlah yang ditetapkan, tersedia untuk para akuntan dan publik. Oleh karena itu, goodwill merupakan suatu kelebihan antara dua jumlah yang disusun. Nilai wajar (dari aktiva-aktiva yang diperoleh) dan dasar penyesuaian (dibayar dengan entitas yang diharuskan).

Menurut definisi, nilai wajar merupakan pengukuran jumlah realisasi goodwill yang dapat dinyatakan dengan cara ini: alasan yang mengharuskan suatu entitas akan membayar lebih karena entitas memperoleh secara lebih atas aktiva-aktiva yang diperkirakan = nilai wajar adalah karena perbedaan asumsi-asumsi dalam definisi-definisi nilai wajar. Oleh karena itu, nilai wajar mengharuskan perusahaan: terlebih dahulu melihat cash flow masa depan yang lebih besar dibandingkan cash flow yang dilihat dari neraca fundamental dari perusahaan. Jadi hal ini merupakan pernyataan tentang nilai dari pengaruh suatu gamma C yang memengarui pertumbuhan C, sebagaimana yang ditunjukkan dalam tabel 7.1 dibawah.

Riset yang ada menunjukkan bahwa aktiva tak berwujud pada umumnya berupa kejadian-kejadian non-keuangan yang akan diukur. Konflik utama adalah memutuskan model yang ada padanya, disamping itu, model apa yang digunakan sebagai standar dalam pengukuran. Masalah pengukuran aktiva tak berwujud yang berkaitan dengan pengukuran-pengukuran khusus bagi suatu industri dan barangkali bagi entitas secara khusus. Banyak hasil penelitian mengungkapkan bagaimana pengukuran-pengukuran dan pengungkapan data non keuangan. Sebagai contoh, pengukuran-pengukuran keberadaan untuk mengukur kuantitas informasi, atau nilai dari serikat-serikat bisnis, dlsb. Model ini menunjukkan bahwa nilai-nilai dari kuantitas, tingkat pertumbuhan dan statistik lainnya dapat diperoleh pada suatu biaya yang layak: keberadaan teknik-teknik dan perluasan penggunaan dari metriks nonkeuangan kelihatannya untuk menawarkan solusi biaya yang lebih efektif.

Pada saat ini, bagaimanapun juga, laporan khusus FASB menyatakan bahwa membuat pengukuran-pengukuran milik perorangan bermanfaat bagi tujuan akuntansi secara umum dan pelaporan keuangan tidak mungkin. Yang menjadi masalah dengan nilai model atau metriks masukan masa depan didasarkan pada asumsi. Karena mereka sering memasukkan tidak hanya satu atau dua variabel-variabel, jumlah asumsi tumbuh setidaknya dalam proporsi linear terhadap jumlah variabel. Modal penilaian sumber daya manusia oleh Skandinavia, perusahaan asuransi dan keuangan (Sweden) telah dikritik karena sampai mempunyai 140 variabel. Tidak seperti depresiasi, yang mengharuskan pengungkapan dari satu atau dua asumsi, pengungkapan dari model-model kompleks seperti, sekali pun mereka termasuk hanya 5 sampai 10 variabel, dapat menjadi tidak bersahabat bagi para pemakai. Lebih lanjut, model multi-variabel pada umumnya peka terhadap risiko yang lebih besar terhadap kontradiksi dari setiap asumsi-asumsi, mendorong ke arah ketidak pailitan hasil dari seluruh model.

Secara umum, pengukuran aktiva tak berwujud berangkat dari biaya historis. GAAP mengharuskan bahwa biaya, atau prinsip-prinsip kejadian masa lalu, memandu setiap penilaian. Persyaratan ini sehubungan dengan kerangka kerja GAAP terhadap konservatisme. Ketika aktiva tak berwujud dinilai dalam nilai yang menjadi suatu pengukuran dimasa depan tidaklah sesuai dengan unsur-unsur lain dari GAAP. Nilai masa depan adalah kebalikan dari prinsip terhadap keandalan GAAP yang memandu pelaporan keuangan: keakuratan dari kejadian-kejadian masa lalu dilaporkan merupakan unsur penting terhadap reliabilitas. Bagaimanapun juga, proyeksi nilai dapat dimanipulasi untuk menciptakan pengaruh tertentu. Sebagai contoh, suatu proyeksi dapat dibuat oleh Management (dan memasukkannya dalam laporan keuangan) tentang pengaruh masa depan dari Internet yang dimiliki oleh perusahaan, seperti Amoney.com, yahoo.com dlsb. Proyeksi menjadi cukup unik apabila tidak dapat diverifikasi oleh sumberdaya lainnya. Untuk memiliki pengukuran aktiva tak berwujud lainnya, sebuah kompromi antara pandangan masa depan dan prinsip-prinsip biaya historis dicari. Kelihatannya, dasar pengukuran masa lalu dan masa depan tidak konsisten. Bagaimanapun, mungkin saja untuk merekonsiliasi dasar proyeksi terhadap nilai aktiva tak berwujud dan mengharuskan verifikasi dengan biaya historis dalam GAAP yang menciptakan suatu mekanisme penilaian. Bahkan tentang penilaian-penilaian dapat dilakukan dengan tiga pendekatan: biaya, perbandingan pasar atau pendapatan.

Pendekatan Penggunaan Appraisal

Penggunaan pendekatan appraisal adalah untuk menaksir pendekatan biaya dari nilai suatu aktiva atas panjangnya transaksi; pendekatan ini tidak dapat

dipraktekkan pada aktiva tak berwujud; sebagai contoh, biaya historis tidaklah terukur atau bahkan mungkin tidak dapat dimengerti karena panjangnya transaksi. Goodwill, sebagaimana menurut definisi, tidak bisa dilakukan dengan transaksi yang panjang karena kelebihan pembayaran oleh pembeli atas nilai *future value* dari target yang diperoleh. Dengan cara yang sama, biaya standar tidak bisa ditaksir dengan cara ini oleh karena karakteristiknya yang unik, karakteristik yang tidak dapat dipindahkan. Pendapatan pasar menyatakan bahwa appraisal sama dengan pembelian (atau penjualan) barang-barang atau jasa-jasa yang dapat menjadi dasar untuk mengestimasi nilai dari aktiva yang ditransfer.

Walaupun model biaya historis dapat dibangun berdasarkan pada pendekatan penilaian-penilaian pasar, biaya standar tidak bisa sesuai dengan model yang termasuk aktiva-aktiva yang ditransfer dalam satu pertukaran. Aktiva tak berwujud merupakan dasar dari gagalnya nilai transfer. Pendekatan pendapatan secara mayoritas lebih sesuai terhadap penggunaan istilah-istilah akuntansi dari aktiva tak berwujud. Analisa nilai sekarang (*present values*) telah ada dan dibentuk dalam GAAP sebagai suatu model. Aplikasi dalam penilaian aktiva tak berwujud bergantung pada penggolongan aktiva tak berwujud. Goodwill, sebagai contoh, tidak dapat dipisahkan karena sesuai untuk penilaian pendekatan pendapatan: kelebihan penyajian nilai masa depan (*future value*) menunjukkan kepercayaan para pembeli di dalam arus kas melebihi yang diketahui (tetap) dari periode waktu yang panjang, bahwa arus masuk akan melebihi tidak hanya dinyatakan dalam *future value* (lebih tinggi) harga pembelian.

Bagaimanapun juga, biaya standar diketahui mempunyai sedikit masa manfaat. Sebagai contoh, struktur distributor perusahaan pergudangan, atau proses produksi dengan pendekatan konsep *Just in time* tidak mempunyai alasan pendapatan yang layak berdasarkan nilai appraisal karena masa manfaat tidak diketahui, keduanya dapat dirata-ratakan dalam cara yang sama.

Sebagai contoh, dapat kita bayangkan berupa investasi dalam pelatihan karyawan (biaya historis). Pada kenyataannya, biaya historis tidak sepenuhnya sesuai dengan pendekatan pendapatan, juga kepuasan karyawan dan kesetiaan merupakan hal yang serupa dalam konsep dari unsur *going concern* karena ketika masa manfaat biaya historis diragukan, going concern dari entitas pada umumnya diragukan juga. Para pemakai laporan keuangan sering bertindak secara hati-hati terhadap penilaian-penilaian sebagaimana mereka ingin menunjukkan yang terbaik – dari berbagai kemungkinan bidang. Sebagai

konsekwensinya, perkiraan yang berharga menghamburkan manfaat analisis fundamental dari pernyataan laporan keuangan dalam pelaporan. Sebaliknya, penilaian-penilaian menunjukkan adanya sesuatu yang bias, ini ditandai dengan adanya pandangan subjektif dari manajemen. Bahkan dalam suatu usaha yang jujur untuk menghargai aktiva tak berwujud, perlu ada kisaran yang harus disediakan oleh perusahaan sebagai suatu alternatif, sebuah ukuran trade off > dari tingkat kepercayaan = setiap perusahaan disebut > lebih tetap = jumlah rupiah. Bagaimanapun juga, suatu appraisal tidak menghasilkan sebuah langkah moneter yang konsisten. Jika diperhatikan pada sumbu Y, semua penilaian adalah tinggi dengan bobot nilai Y = 90.

Suatu model penilaian menguraikan rangkaian arus masuk masa depan dari *cash flow* (manfaat-manfaat lain atau pengaruh yang diinginkan, seperti moral karyawan) dengan cara berulang: kejadian pertama (kejadian nomor 1) dalam seri adalah evaluasi kesempatan tentang suatu keberhasilan kejadian yang menguntungkan akan terjadi dalam kejadian kedua (kejadian nomor 2). Selama kejadian bukan kejadian pertama, model menggambarkan jumlah kejadian N+1 sebagaimana N, A terjadi jika memiliki keberhasilan untuk memperoleh hasil yang diinginkan, evaluasi kemungkinan kejadian N+1 yang terjadi dihitung, beserta manfaat yang mungkin dari N+1. Jika kejadian N mempunyai suatu hasil yang tidak diinginkan, seluruh proses berakhir.

Jadi, sebagai ganti melihat model dari cash flow masa depan (atau hasil kejadian yang diinginkan), model benar-benar harus dipilih dari yang tidak mempunyai masa manfaat hidup penuh = usaha-usaha untuk meramalkan kapan rangkaian peristiwa akan berakhir dan hasil apa yang akan dikumpulkan. Model yang dipilih, bagaimanapun lemah (dalam kaitannya dengan penggunaan istilah asumsi-asumsi atau tambahan pemahaman > manfaat hidup), menyelesaikan manfaat konflik lainnya dalam pengukuran aktiva tak berwujud: konflik diantara konsistensi terhadap suatu entitas - pengukuran khusus dan pendekatan nilai yang wajar. Kunci untuk konsistensi bukanlah merupakan asumsi-asumsi yang dibuat sebagai prioritas penggunaan model: setiap langkah memiliki sendiri skenario yang unik dan susunan asumsi-asumsi yang dapat diperluas oleh para pengguna eksternal maupun internal. Karena hal ini merupakan model yang diproyeksi dimana keuntungan masa depan didasarkan pada beberapa asumsi, hal itu tidak bisa lebih konservatif dibanding setiap nilai model yang digabungkan oleh para manajer (atau auditor). Akibatnya, pilihan nilai ditempatkan pada sumbu Y adalah 85.

Model Nilai Perorangan

Walaupun kebanyakan penelitian telah penuh dan banyak menggunakan contoh-contoh yang berhasil atas modal penilaian khusus, akan tetapi uji konsistensi merupakan tantangan terbesar dalam model ini. Tantangan-tantangan tersebut didasarkan pada alasan bahwa:

1. Konsistensi pengukuran dari waktu ke waktu (karena tidak cukup bahan-bahan telah dikumpulkan di bawah setiap model tertentu).
2. Konsistensi antara unit-unit bisnis (karena pengukuran-pengukuran perorangan dan model penilaian sesuai dengan satu asuransi perusahaan = akan lebih sesuai untuk arus atau penyerahan perusahaan atau kejadian suatu institusi akademik).
3. Konsistensi dengan GAAP: meski seluruh pengukuran-pengukuran ini tidak sesuai dengan GAAP, sesuai definisi dari pembahasan ini, pembahasan tidak bersandar asumsi-asumsi yang dibangun GAAP.

Model-model ini sering kali menggunakan asumsi-asumsi pelaporan non keuangan yang meletakkan mereka lebih dekat terhadap akuntansi biaya dibandingkan akuntansi keuangan. Sebagai contoh, bank-bank dan lembaga-lembaga pinjaman lainnya menggunakan model nilai pribadi untuk menilai kelayakan kredit dari perusahaan terhadap aktiva tak berwujud, walaupun penelitian ini pada umumnya dibatasi pada aktiva tak berwujud seperti hak paten atau hak cipta karena *leverage* dalam istilah-istilah pemasaran atau kontraktual. Implikasi sederhana bagi pengguna eksternal C atau internal C yang tentu dinilai, atau berdasarkan suatu model tanpa penetapan asumsi-asumsi, dapat memimpin suatu tindakatan penilaian terhadap penyediaan nilai kebermanfaatan atau kegagalan nilai keuangan. Suatu ringkasan susunan standar diwajibkan untuk memenuhi tugas terhadap pengukuran aktiva tak berwujud.

Attribusi dari Pendapatan

Aktiva tak berwujud dapat ditujukan dan diketahui dengan mengukur pendapatan hasil operasi normal dan mengurangi bagian hasil yang dihubungkan dengan penggolongan aktiva-aktiva lainnya. Hal ini merupakan suatu model penilaian umum yang didasarkan pada sedikit asumsi-asumsi. Oleh karena itu, nilai disini ditempatkan pada Y=100.

Pengujian Pengukuran Aktiva Tak Berwujud

Berdasarkan pengukuran yang ada (pada penjelasan ini adalah Y), beberapa poin penting mungkin dapat direncanakan: Pertama, mengukur biaya sesuai

dengan metode GAAP (Y=0). Sebagai contoh, biaya historis dari pelatihan, manfaat-manfaat dan pengeluaran-pengeluaran lain dari sumber daya dapat dikumpulkan untuk mengukur nilai tak berwujud dari modal manusia sebagai suatu aktiva. Tentu saja, apakah pengukuran yang dikenal atau dilaporkan harus dijelaskan pada masing-masing sumbu X dan Z, seperti yang disajikan di tempat lain disini.

Pengukuran biaya historis akan menjadi poin 0 pada Sumbu Y (Pengukuran). Sebaliknya, pada poin maksimum di sumbu Y (Y=100), kita merencanakan konsep yang mengizinkan setiap model nilai perorangan. Apakah bisa diterima secara konsisten atau tidak, nilai model yang tersedia bagi para manajer dan para pengguna informasi keuangan tentang setiap peristiwa yang didasarkan pada aktiva tak berwujud. Kepemilikan data dan komputer yang berorientasi pada sistem informasi akuntansi yang menciptakan suatu model tugas secara relatif mudah, sekalipun hanya suatu alat milik perorangan untuk laporan perusahaan industri.

Penilaian-penilaian sering disebut sebagai peluru magik untuk susunan metrik dan beberapa akan disusun menjadi seperti magic AY = 50 pada sumbu Y. Akan tetapi, sebagaimana ditunjukkan sebelumnya dalam penjelasan ini, penilaian-penilaian hanyalah nilai model yang dijamin atau bersertifikat dan didasarkan pada asumsi-asumsi milik sendiri (ganda). Karena penerapan berbagai metode yang benar dari penilaian-penilaian berbeda, pengakuan manusia dan pengalaman menyebabkan penyimpangan yang konsisten dari penilaian, penilaian-penilaian tidak dapat menjadi metode yang konsisten dan dapat dipercaya terhadap pengukuran aktiva tak berwujud. Dengan demikian, menilai satu aktiva tak berwujud memiliki suatu tanda atas nilai 90 pada sumbu Y. Sebagai alternatif dari masukan model, pilihan yang benar juga tersedia untuk beberapa isu-isu kecil yang muncul. Pilihan yang benar ditetapkan pada sumbu Y=90.

Pengakuan Aktiva Tak Berwujud

Ada dugaan bahwa mengenali aktiva tak berwujud merupakan suatu ancaman terhadap pengungkapan yang tepat atas pengeluaran-pengeluaran periode berjalan: kapitalisasi dari pengeluaran-pengeluaran tertentu dapat dilihat sebagai suatu rencana untuk biaya deferral yang dirancang untuk meningkatkan nilai bagi kreditur (pemegang saham). Penggolongan yang tepat, proses dan struktur pelaporan dirancang untuk menghalangi laporan yang tidak pantas dapat menjadi efektif. Secara keseluruhan, diperlukan pengungkapan tambahan untuk dapat meningkatkan kegunaan laporan keuangan bagi para pemakainya. Sebaliknya, adalah mudah untuk membuktikan secara logika (lihat tabel) bahwa

aktiva tak berwujud harus dikenali, asumsinya dapat lebih baik dan ukuran harus konsisten. Argumentasi untuk kapitalisasi secara esensial menunjukkan bahwa:

1. Suatu perusahaan harus mempunyai faktor pertumbuhan (aktiva-aktiva untuk bertahan hidup)
2. Pengeluaran-pengeluaran dari aktiva-aktiva (tunai) dalam periode N mengurangi ekuitas dalam periode N.
3. Jika pengeluaran-pengeluaran dikenali sebagai biaya dalam periode N akan mengecilkan ekuitas dalam periode N

Oleh karena itu, pengakuan terhadap biaya menjadi tidak tepat, dan kapitalisasi pengeluaran-pengeluaran diperlukan. Pada bahasan ini, sumbu X akan menjadi kisaran dari pengakuan-pengakuan kemungkinan dari aktiva tak berwujud. Pada umumnya, beberapa poin dipandang dapat diidentifikasi pada sumbu. Saat ini, GAAP tidak mempertimbangkan pengakuan aktiva tak berwujud (kecuali Goodwill dari traksaksi pembelian) karena uji pengendalian atau karena uji pengukuran (kecuali Goodwill dari transaksi pembelian) yang manapun oleh karena ujian kendali atau oleh karena ujian hal yang dapat diukur (hal yang dapat diukur menyinggung pada sumbu Y dalam model ini).

Pandangan berlawanan yang ditampilkan dinyatakan dalam substansinya bahwa aktiva tak berwujud juga memiliki ekses terhadap nilai pasar melebihi nilai buku, atau pendapatan yang diterima, sebelum depresiasi, amortisasi, dan pajak (atau hal-hal yang serupa dengan pendapatan hasil operasi) dapat dialokasikan terhadap penggolongan aktiva yang berbeda: tetapi, keuangan dan tak berwujud. Akhirnya, penggunaan yang lengkap dari metode *cash flows* sebagai nilai dari aktiva tak berwujud (barangkali di dalam kata penghubung untuk mengurangi basis penyesuaian dan menambahkan nilai sisa) akan membiarkan yang bukan GAAP mengakui aktiva tak berwujud.

Pengakuan GAAP: Saat ini isi GAAP tidak mengakui aktiva tak berwujud selain dari Goodwill. Sebagaimana yang telah dibahas pada bagian pengukuran di atas. Goodwill dikenal hanya di bawah pembelian-pembelian tertentu dimana pengujian tertentu atas kelebihan dari *future value* (FV) diatas nilai buku yang dihasilkan, kelebihan *future value* tersebut menunjukkan timbulnya goodwill. Bagaimanapun, goodwill sering direalisir dan dikenal ketika penggolongan lain dari aktiva tak berwujud harus diciptakan sebagai gantinya.

Goodwill direalisir dan dikenal karena kelebihan dari pertimbangan pembelian melebihi FV (GAAP). Kelebihan ini bagaimanapun dapat dipisahkan atau digolongkan lebih sempurna dibanding hanya menyebutkan Goodwill: sebagai contoh hipotetis akuisisi dari jaringan nilai tambah yang disediakan oleh

satu penyedia jasa internet. Pembentuk menyediakan alat-alat komunikasi, jaringan telepon dan lalu lintas data dari rumah-rumah pelanggan terhadap Internet. Kemudian, penyedia jasa internet, dapat bermanfaat dari akuisisi ini dengan menghindari penyewaan jaringan nilai tambah dan termasuk kapitalisasi berdasarkan akuisisi cash flow masa depan.

Lebih dari pada itu, penyedia jasa internet dapat mengarahkan pada pelanggannya untuk menggunakan jaringan nilai tambah sebagai suatu saluran yang lebih disukai, menciptakan kesetiaan-kesetiaan tertentu, fleksibilitas (untuk pelanggan-pelanggan) dan nilai tambah manfaat lainnya. Asumsikan dibawah GAAP – bahwa penyedia jasa internet membayar pemegang saham jaringan nilai tambah lebih dari future value atas saham mereka, tentunya masukan tentang goodwill diperlukan. Jadi, masukan ini adalah suatu istilah yang tidak sesuai: Goodwill tidak benar-benar untuk kelebihan nilai tetapi untuk modal struktur tambahan (SC) dari entitas yang diperoleh. Kebanyakan, struktur organisasi dapat bermanfaat dari kelebihan ini (hanya dalam pesanan sekunder adalah penerimaan kas masa depan dari jaringan nilai tambah terhadap penyedia jasa internet). Karena goodwill hanyalah satu-satunya aktiva tak berwujud yang memenuhi GAAP dengan kemungkinan atau keadaan umum, hal ini menerima suatu posisi dari sumbu 0 terhadap sumbu X.

Mengenali hanya pasar aktiva tak Berwujud: Metode ini dipertimbangkan untuk beberapa garis lintang dalam mengenali aktiva tak berwujud tertentu, sebagai contoh, hak paten, hak cipta, dan utang sesuai kontrak (dengan karyawan, suppliers atau pelanggan-pelanggan). Penggunaan metode ini menghasilkan kebanyakan aktiva tak berwujud karena pengaruh mereka menurut hukum tidak mengikat. Mengenali aktiva tak berwujud yang didasarkan pada kekuatan mereka dan untuk beberapa derajat, kelayakan pasar yang ditempatkan pada X=50.

Mengenali Semua Kejadian: Beberapa pengetahuan didasarkan pernyataan bahwa seluruh kejadian merupakan satu kesatuan usaha dari aktiva tak berwujud. Dengan demikian, seluruh kejadian-kejadian yang tidak diukur dapat dipertimbangkan, dikenali berdasarkan entitas buku. Karena kebanyakan metode yang diperlonggar, mengenali semua kejadian-kejadian non-financial dalam satu indeks atau model atas nilai wajar yang diperoleh X=100.

Rekapitulasi: Penilaian & Pengakuan

Penilaian dan pengakuan dari aktiva tak berwujud telah menghasilkan dua perencanaan dimensional berdasarkan metode-metode berbeda yang tersedia.

Pada kebanyakan tingkat konsevatif, panduan GAAP merupakan poin (X=0, Y=0) yang menyatakan bahwa pengukuran aktiva harus sesuai terhadap prinsip kejadian masa lalu (biaya historis) dan terkecuali goodwill, tidak secara internal atau eksternal menghasilkan perhitungan aktiva tak berwujud. Berangkat dari dasar ini, skala penilaian (sumbu Y) diusulkan metode tentang mengukur nilai dari aktiva tak berwujud (cash flow masa depan, penilaian atau model pilihan) dibuat suatu kombinasi yang menarik.

Tabel 7.1 *Persimpangan pendekatan pengukuran dan penilaian dari aktiva tak berwujud*

	Pengakuan x= 0	**X= 50**	**X = 100**
Penilaian Y= 0	(A) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Biaya historis	(B) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pada dan kontraktual • Biaya historis	(C) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadian aktiva tak berwujud • Biaya historis
Y = 85	(D) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Model penilaian real option	(E) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Model penilaian real option	(F) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadian aktiva tak berwujud • Model penilaian real option
Y = 90	(G) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)	(H) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)	(I) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadian aktiva tak berwujud • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)
Y = 100	(J) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Model nilai pribadi	(K) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Model nilai pribadi	(L) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadian aktiva tak berwujud • Model nilai pribadi

Sumber : Rechmant (2001)

Sebagai contoh, asumsikan poin (X=0, Y=100) berdasarkan X, Y diusulkan dan diterima. Ini berarti bahwa tidak hanya biaya historis (X=0) direalisir namun juga, arus kas masa depan (Y=100) digunakan untuk mengukur nilai aktiva ini. Jadi, setiap hibrid dari sifat dasar (jalur D dalam Tabel 7.1) dari pengukuran konvensional dan pengakuan diluar kebiasaan bersikap tantangan terhadap ketiga sumbu dalam bahasan mengenai aktiva tak berwujud ini.

Penyajian Aktiva Tak Berwujud

Isu-isu terhadap kemungkinan pengungkapan aktiva tak berwujud sebagai bagian dari suatu pernyataan laporan keuangan harus ditujukan dari pemanfaatan pelaporan yang berisi laporan. Tidak secara khusus dalam lingkup GAAP aktiva tak berwujud (selain dari goodwill) yang secara samar-samar diungkapkan dalam laporan keuangan. Sebagaimana yang ditunjukkan dalam beberapa penelitian, beberapa Komisi Sekuritas dan Bursa mengatur perusahaan-perusahaan untuk mengungkapkan Goodwill dalam bentuk yang terintegrasi, sedangkan yang lainnya diungkapkan secara detail. Lebih dari pada itu, pengungkapan lainnya atas aktiva tak berwujud, khususnya terhadap pemakai eksternal dilakukan dengan analisis diskusi managemen yang menemani kebanyakan laporan keuangan terhadap satu-kesatuan yang dimiliki oleh publik.

Bagaimanapun juga, analisis dan diskusi managemen benar-benar hanya wujud lain dari penilaian, dan bukan yang tidak memihak, dalam hubungan terhadap penilaian aktiva tak berwujud. Mengenai akuntansi untuk aktiva tak berwujud, analisis dan diskusi manajemen tidak sesuai seperti penafsiran terhadap nilai, struktur dan bentuk-bentuk lain dari yang tidak diklasifikasikan (dan tidak di audit) laporan keuangan material dapat menjadi samar-samar bagi para pemakai eksternal. Penting untuk dicatat bahwa para pemakai internal laporan keuangan sedikit lebih baik dilengkapi dengan baik untuk memastikan pesan dalam laporan keuangan; praktek akuntansi internal, manajemen biaya dan fasilitas-fasilitas pelaporan non keuangan dapat membantu pemakai internal untuk lebih baik mengukur bobot dan konteks dari referensi integritas aktiva tak berwujud dalam laporan keuangan, apakah hal itu merupakan suatu Goodwill atau tidak jika tidak mengungkapkan aktiva tak berwujud. Praktek pengungkapan GAAP yang ada (tetapi bukan persyaratan) adalah akhir dari sumbu Z (Z=0). Di bawah GAAP, neraca dari suatu perusahaan mungkin memiliki sumber daya yang tak terukur pada sisa yang diperkenalkan, sebagaimana ditunjukkan pada contoh 1 berikut.

NERACA	
Aktiva	Rp. 1.000
Kewajiban	100
Ekuitas	(900)

Pemasukan lengkap terhadap setiap sumber daya yang tidak terukur yang tersedia bagi perusahaan bertentangan dengan pengakuan GAAP saat ini. Sebuah masukan lengkap dari pengungkapan yang tidak diperlukan dari aktiva tak berwujud adalah terjauh dari akhir sumbu Z, hal ini merupakan konsep dari pengintegrasian penuh aktiva tak berwujud dalam laporan keuangan (Z=100).

Oleh karena itu, hal ini dengan sendirinya merupakan suatu dugaan yang valid karena mewakili pengungkapan informasi sepenuhnya dari aktiva tak berwujud; menunjukkan kebanyakan informasi terkait terhadap pengguna laporan keuangan. Keterkaitan bagaimanapun, memiliki akurasi. Keterkaitan terhadap setiap masukan dan seluruh aktiva tak berwujud dalam laporan keuangan akan merintangi berdasarkan akurasi, contoh 2 berikut akan menjelaskan secara rinci mengenai hal ini. Pengintegrasian penuh aktiva tak berwujud pada suatu laporan keuangan dapat menjurus terhadap neraca.

Dengan pertimbangan aktiva tak berwujud, melengkapi masukan	
Aktiva	Rp. 1.500
Kewajiban	100
Ekuitas	(1.400)

Suatu pernyataan berlebihan terhadap aktiva dengan Rp. 500 ada di bawah metode masukan yang lengkap, yang paling serba memperbolehkan dalam hubungannya terhadap GAAP. Jenis penyajian ini berisi semua kejadian berbasis sumber daya yang bersinggungan terhadap bisnis yang ada. Termasuk kejadian-kejadian keuangan dan non keuangan yang bersinggungan terhadap entitas. Sebagian dari isi himpunan-hipunan ini adalah aktiva tak berwujud yang secara eksternal atau secara internal dihasilkan. Sebagai contoh, kesetiaan karyawan atau liputan media positif bukanlah kejadian keuangan yang memengaruhi posisi keuangan.

Kemungkinan rekonsiliasi diantara persyaratan-persyaratan untuk menyajikan unsur-unsur laporan keuangan tertentu (seperti aktiva tetap, aktiva keuangan, kewajiban dan bukan kewajiban yang ada, pemegang saham, modal dan lain-lain) dapat diperoleh dalam laporan keuangan. Konsep di balik laporan keuangan adalah karena inti tentang segala laporan keuangan harus dikendalikan GAAP. Manfaatnya terhadap setiap pemakai harus dilanjutkan untuk menyediakan bahasa yang konsisten, akurat dan distandardisasi terhadap komunikasi dari posisi keuangan. Pada intinya, GAAP melaporkan satu dimana neraca menyajikan aktiva-aktiva dan tuntutan-tuntutan yang bertentangan terhadap mereka. Landasan ini pada gilirannya tercakup pada himpunan yang lebih besar yang termasuk tidak hanya biaya berhubungan dengan aktiva-aktiva tetapi nilai dari aktiva-aktiva, yaitu aktiva tak berwujud.

Secara konseptual, aktiva tak berwujud menyediakan suatu faktor pertumbuhan (disebut: gamma > 1) penuh arti terhadap posisi keuangan dari laporan perusahaan. Sebagai contoh, umpamakan satu aktiva tak berwujud secara internal menghasilkan struktur organisasi atau membagi bersama pengetahuan yang ada (asumsikan dapat dinilai dan dikenal). Aktiva tak berwujud di bawah GAAP tidak dihubungkan dengan pertumbuhan dari beberapa periode-periode (menurut definisi, pertumbuhan adalah peningkatan dari nilai suatu aktiva antara periode-periode yang berurutan). Bagaimanapun juga, bagi pengguna dari laporan keuangan, informasi tentang pertumbuhan penting dalam membuat keputusan tentang going concern dan prospek dari entitas. Jadi, bentuk kompromi dari kejadian keuangan dapat dilaporkan termasuk derajat tingkat dari kejadian aktiva tak berwujud yang berhubungan dapat memengaruhi proses pengambilan keputusan pengguna yang layak. Jenis dari mekanisme pelaporan ini adalah tentang jalan tengah di antara format laporan GAAP dan Non-GAAP, pada Z=50. Satu contoh dari suatu neraca mengikuti contoh 3.

	Dengan mempertim bangkan aktiva tak berwujud	Dengan mempertim bangkan aktiva tak berwujud, format tertentu	
	N/A	Aktiva-aktiva (catatan: pengakuan-pengakuan aktiva tak berwujud berdasarkan pada biaya historis)	Rp. 300
Aktiva	Rp. 1000	Aktiva	1000
Kewajiban	100	Kewajiban	(100)
Ekuitas	(900)	Ekuitas	(900)
	N/A	Ekuitas ditujukan terhadap aktiva tak berwujud	(300)

Pada substansinya, jenis dari neraca ini berasal dari konsep yang dikenalkan diatas. Pernyataan inti hanya terdiri dari aktiva, kewajiban dan ekuitas, tetapi utuh. Suatu himpunan yang diperpanjang dari kejadian keuangan mengizinkan lebih lanjut pengungkapan dari pengaruh keuangan atas aktiva tak berwujud (dalam contoh ini, menggunakan metode penilaian GAAP).

Rekapitulasi: Pengenalan dan Pengungkapan

Sama seperti penilaian dan pengakuan yang direncanakan berdasarkan dua perencanaan dimensional, maka terdapat dua jenis sumbu yaitu sumbu dari pengakuan dan sumbu dari pengungkapan. Secara menyeluruh, sumbu X, Y dan Z mengizinkan kita untuk menguji masalah yang ada berdasarkan pada tiga konsep dasar secara dimensional. Titik potong alternatif-alternatif pengakuan

dalam hubungan dengan alternatif-alternatif pengungkapan harus mengikuti kandungan-kandungan sesuai dengan yang ditunjukkan pada tabel 7.2 berikut:

Tabel 7.2 *Persimpangan Pendekatan Pengukuran dan Penilaian dari Aktiva Tak Berwujud. Kolom M-U menjelakan perencanaan X, Z*

	Pengakuan x= 0	**X= 50**	**X = 100**
Penilaian Z= 0	(M) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • GAAP tidak mengharuskan pengungkapan, hanya diskrea sionari analisis dan diskusi manajemen	(N) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • GAAP tidak mengharuskan pengungkapan, hanya diskrea sionari analisis dan diskusi manajemen	(O) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • GAAP tidak mengharuskan pengung kapan, hanya diskrea sionari analisis dan diskusi manajemen
Z = 50	(P) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Laporan keuangan yang *tired* (melelahkan)	(Q) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Laporan keuangan yang *tired* (melelahkan)	(R) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Laporan keuangan yang *tired* (melelahkan)
Z = 100	(S) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Memasukkan seluruh keuangan terhadap aktiva tak berwujud – tidak teridentifikasi	(T) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Memasukkan seluruh keuangan terhadap aktiva tak berwujud	(U) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Memasukkan seluruh keuangan terhadap aktiva tak berwujud

Untuk melengkapi tabel I dan II, persimpangan terhadap alternatif penilaian dan metode pengungkapan yang tersedia termasuk dalam tabel III.

Tabel 7.3 *Persimpangan pendekatan pengukuran dan penilaian dari aktiva tak berwujud*

	Pengakuan x= 0	X= 50	X = 100
Penilaian Y= 0	(A) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Biaya historis	(B) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Biaya historis	(C) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Biaya historis
Y = 85	(D) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Model penilaian real option	(E) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Model penilaian real option	(F) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Model penilaian real option
Y = 90	(G) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)	(H) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)	(I) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Penilaian (biaya, pasar, pendekatan pendapatan)
Y = 100	(J) • Aktiva tak berwujud tidak dikenali • Model nilai pribadi	(K) • Memilih aktiva tak berwujud yang dikenali, didasarkan pada pasar dan kontraktual • Model nilai pribadi	(L) • Seluruh kejadian-keja dian dikenali Jika tidak dikenali dimanapun mereka meru pakan kejadi an aktiva tak berwujud • Model nilai pribadi

Permasalahan Aktiva Tak Berwujud

Secara konseptual, akuntansi untuk aktiva tak berwujud adalah inti dari kerangka kerja yang berhubungan dengan neraca dan laporan laba-rugi: pada intinya, neraca merupakan laporan terhadap sumberdaya laba-rugi yang meng-ungkapkan pemanfaatan terhadap sumber daya ini (terukur atau yang lainnya tersedia terhadap entitas). Penggabungan neraca tradisional dan laporan laba-rugi

hanya termasuk sumber daya yang terukur. Bagaimanapun, laporan laba-rugi tradisional meliputi aktivitas yang berasal dari semua sumber daya yang tersedia. Dalam kebohongan asimetri, alasan untuk memasukkan sumber daya aktiva tak berwujud berdasarkan pada nilai yang ada di neraca. Sebagai contoh, arus keluar untuk kompensasi sering menjadi beban yang besar terhadap suatu perusahaan. Namun, pengetahuan karyawan, atau jenis-jenis lain dari modal manusia jarang diungkapkan. Lebih lanjut, setiap aktivitas yang bersifat menguntungkan, dimana faktor pertumbuhan adalah lebih besar dari 1, ditujukan pada sumber daya yang terukur.

Penggolongan Aktiva Tak Berwujud

Aktiva tak berwujud dapat dibagi kedalam beberapa kelompok, yaitu: sumber daya dalam pengendalian organisasi dan sumber daya yang hanya secara parsial di dalam pengendalian organisasi. Untuk memperoleh suatu model matematis, kita dapat memperkenalkan pengendalian organisasional sebagaimana:

1. Untuk aktiva tak berwujud seperti dasar pelanggan dan hubungan indeks pelanggan, vendors = kredit dan kepercayaan, produksi internal atau prosedur-prosedur jasa. Pengendalian organisasional = 1.0, yaitu, ada yang berkuasa penuh atas sumber daya, yang mana merupakan aktiva tak berwujud.
2. Untuk aktiva tak berwujud seperti tingkat kemampuan manusia, kepuasan karyawan dan hubungan publik.
3. Mengikuti suatu yang imajiner - namun memungkinkan perbandingan terhadap dua perusahaan yang mungkin mempunyai tingkat yang berbeda terhadap pengendalian organisasional atas aktiva tak berwujud mereka, digolongkan menurut jenis bisnis mereka. Tabel 7.4 menggambarkan tingkat dari pengendalian organisasional.

Tabel 7.4 *Menentukan Nilai-nilai dari Pengendalian Organisasional atas Sumberdaya*

	Perusahaan Makanan	Perusahaan Minuman
Tingkat Pengendalian Organisasi = 1.0		
Didasarkan Pelanggan	1.0	1.0
Kredit Vendor	1.0	1.0
Prosedur Produksi Internal	1.0	1.0
Tingkat Pengendalian Organisasi < 1.0		
Kemampuan Manusia	0.9	0.7
Kepuasan Keryawan	0.8	0.8
Image Publik	0.5	0.9

Kita mengasumsikan nilai-nilai ini berasal dari studi-studi dan penilaian internal yang konsisten, kita dapat melihat bahwa untuk tiga yang pertama (digolongkan sebagai aktiva tak berwujud dimana entitas memiliki pengendalian sepenuhnya) nilai pengendalian organisasional tinggal 1.0. Hal ini hanya menandai adanya satu keberadaan dari aktiva tak berwujud (sepenuhnya dalam kendali perusahaan). Kelompok kedua disebut aktiva (atau secara umum: sumber daya) tidak sepenuhnya dalam kendali entitas mereka masing-masing. Kita dapat mengatakan, barangkali bahwa para pekerja perusahaan minuman memerlukan lebih sedikit pelatihan dibanding para pekerja perusahaan makanan tetapi mereka sama puasnya. Lebih lanjut, menjadi jelas bahwa konglomerat perusahaan makanan memiliki utang yang lebih sedikit dalam citra publik mereka (PO = 05) dibanding penandatangan cek perusahaan minuman (PO = 0.9).

Poin penting sekitar sumber daya ini adalah bahwa entitas tidak mengendalikan nilai para pengemudi. Oleh karena itu, sebagai contoh, citra publik mereka berbeda dan tidak bisa dimasukkan sebagai suatu aktiva, oleh karena itu di luar lingkup dari pengendalian mereka masing-masing. Ketiga kelompok dari sumber daya dapat diringkas sebagai berikut: Inti bagian dalam dari aktiva adalah GAAP: Aktiva berwujud merupakan inti dari laporan laba-rugi dan neraca. Aktiva-aktiva ini menghasilkan aktivitas yang terukur seperti kas (*inflow*) atau produk-produk (*output*). Tingkat deretan terdiri dari sumber daya yang secara penuh di bawah kendali dari entitas, oleh karena itu dapat digolongkan sebagai aktiva, sekalipun tak terukur: mereka juga menghasilkan aktivitas seperti tingkat persaingan dan kesetiaan pelanggan. Dalam beberapa hal, susunan bagian dalam dari hasil neraca dan laporan laba-rugi menunjukkan analisis fundamental bahwa pengguna internal maupun eksternal laporan keuangan boleh jadi merasa tertarik. Di bawah kerangka ini, rasio-rasio fundamental dan proyeksi-proyeksi pokok tersedia dalam pengertian paling tradisional.

7.3 KONSEP HUTANG

Karakteristik Hutang

Hutang didifinisikan oleh FASB sebagai pengorbanan manfaat ekonomi dimasa yang akan datang yang muncul dari kewajiban khusus suatu badan usaha saai ini untuk mentransfer aktiva atau menyediakan jasa pada badan usaha lain dimasa yang akan datangsebagai akibat transaksi atau kejadian di masa lalu. SFAC N0. 6 mendifinisikan tiga karakteristik penting dari akuntansi kewajiban yaitu: (1)adanya kewajiban, (2) Tugas itu tidak dapat dihindari, (3) Peristiwa kewajiban perusahaan telah terjadi.

Banyak kewajiban didasarkan atas kontraktual. Contractual liabilities adalah merupakan kewajiban yang didukung oleh perjanjian tertulis. Constructive obligation adalah kewajiban yang tidak dinyatakan secara tertulis. Equitable obligation adalah kewajiban yang tidak dikuatkan kontrak dan hanya karena kewajiban moral atau kewajiban demi kewajaran atau keadilan. Contingent liabilities adalah suatu situasi atau keadaan yang mengandung ketidakpastian apakah mungkin menimbulkan keuntungan atau kerugian kepada perusahaan, hal mana hanya dapat dipastikan apabila suatu kejadian atau beberapa kejadian dimasa yang akan datang terjadi atau tidak. Kejadian yang menimbulkan kerugian saja yang dicatat sebagai kewajiban dengan memenuhi syarat sebagai berikut:

1. Kewajiban itu sangat mungkin terjadi atau kekayaan perusahaan telah digunakan atau telah dikorbankan
2. Kewajiban itu dapat diukur secara terpercaya

Deferred Credit adalah sejenis kewajiban tetapi bukan dalam pengertian memberikan pengorbanan dimasa yang akan datang. Deferred credit dibagi atas: Prepaid revenue adalah penerimaan pembayaran dimuka yang belum sepenuhnya diimbangi dengan pemberian jasa atau produk yang dibayar., Deferred akibat peraturan pengakuan pendapatan.

Klasifikasi Hutang

Sama halnya dengan aktiva, hutang juga memiliki dua jenis utama. Kedua jenis hutang tersebut adalah hutang lancar dan hutang jangka panjang. Berikut ini akan diuraikan satu persatu mengenai defenisi dan pengertian masing-masing hutang tersebut.

Hutang Lancar. Sisi kewajiban dalam neraca perusahaan akan menjadi hutang lancar dan hutang jangka panjang. Hutang lancar adalah kewajiban-kewajiban yang akan jatuh tempo dalam satu tahun dalam satu siklus kegiatan normal perusahaan. Adapun kelompok hutang lancar antara lain meliputi:

Hutang dagang. Hutang dagang merupakan dari piutang dagang, yaitu utang yang berasal dari kegiatan utama perusahaan (pembelian kredit barang dan jasa). Akun ini biasanya dilampiri dengan daftar utang dagang yang memuat rincian menurut nama krtaditur.

Hutang wesel. Hutang wesel atau sering dengan wesel bayar merupakan kebalikan dari piutang wesel. Dalam hal mengeluarkan janji tertulis untuk membayar sejumlah uang pada tertentu.

Hutang bank. hutang bank merupakan kewajiban jangka pendek atau jangka panjang kepada bank atau lembaga keuangan yang disebabkan oleh pinjaman yang diterima oleh perusahaan.

Hutang gaji, bunga, dan lain-lain. hutang yang termasuk dalam golongan ini merupakan beban-beban yang terjadi tetapi belum saatnya dibayar. Kadang-kadang hutang semacam ini disebut dengan beban masih harus dibayar *(accrued liabilities).*

Hutang jangka Panjang

Hutang jangka panjang adalah hutang yang jatuh temponya lebih dari satu tahun. Contoh yang termasuk dalam hutang jangka panjang adalah hutang obligasi, hutang bank dan lain-lain.

Kewajiban Sekarang

FASB mengatakan bahwa kewajiban merupakan pengorbanan masa mendatang dari keuntungan ekonomi. Defenisi ini sama halnya dengan aktiva, tidak terfokus pada dunia nyata "berfikir" terhadap dunia sekarang. Tetapi teradap peristiwa masa depan yang belum terungkap. Pengorbanan-pengorbanan masih perlu dibuat dengan demikian mereka bukanlah hal yang benar-benar nyata, objek yang sebenarnya adalah kewajiban, yang merupakan saat sekarang ini sebagaimana diungkapkan FASB. Oleh karena itu defenisi kewajiban harus menunjukkan kondisi pada saat ini, sebagaimana diungkapkan oleh Kam (1990):

> Kewajiban suatu unit usaha merupakan keharusan bagi unit usaha tersebut untuk menyerahkan aktiva/jasa pada pihak lain dimasa mendatang sebagai akibat transaksi masa lalu.

Perusahaan menurut hukum dapat dikenakan hutang, dan kreditur mungkin tidak sadar akan aturan.

Penjelasan tentang pelunasan hutang dengan cara in-substance defeseance dapat dilihat pada contoh berikut ini. Bayangkan sebuah perusahaan X memiliki hutang obligasi sebesar Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah), dijual dengan tingkat suku bunga 8 % pertahun dengan jangka waktu pelunasannya selama 10 tahun. Pada saat ini karena tingkat bunga terlalu tinggi, nilai pasar atas obligasi rendah dibandingkan nilai jatuh tempo. Sementara itu, perusahaan Z akan membeli obligasi dengan nilai nominal Rp. 100.000.000 dengan tingkat suku bunga 8 % pertahun dengan jangka waktu pelunasannya selama 10 tahun, dengan total pengeluaran 75.000.000. sertifikat diserahkan pada bank yang tidak dapat membatalkan surat hutang obligasi tersebut. Jurnal yang dapat diberikan pada transaksi tersebut adalah:

1.	Investasi pada bank	Rp.	100.000.000		
	Kas			Rp.	100.000.000
2.	Hutang Obligasi	Rp.	100.000.000		
	Investasi sertifikat bank			Rp.	75.000.000
	Keuntungan (gain)			Rp.	25.000.000

Manfaat yang diperoleh perusahaan atas transaksi tersebut adalah:

1. Hutang akan berkurang sehingga rasio debt-equity menjadi lebih baik
2. Laba bersih tahun berjalan akan meningkat dengan jumlah keuntungan
3. Untuk tujuan pajak, untuk tidak dapat diakui karena perusahaan masih berkewajiban membayar.
4. Untuk tujuan pajak, pendapatan bunga dari sertifikat bank dapat digunakan untuk menutup biaya bunga atas hutang obligasi.

Dalam kasus substance defeasance menimbulkan pertanyaan: "kapan kewajiban akan diakui?" defenisi FASB atas hutang menunjukkan bahwa disesuaikan ketika aktiva atau jasa telah ditransfer terhadap "entitas lainnya". Dalam statement no. 76 manyoritas percaya terhadap FASB bahwa suatu obligasi adalah memuaskan ketika debitur menempatkan aktiva-aktiva perjanjian yang tidak dapat dibatalkan dengan tujuan melayani suatu kewajiban hutang yang diberi. Pengorbanan seharusnya dibuat, karena perusahaan telah dilepaskan penggunaannya terhadap aktiva. Sebaliknya, minoritas mendesak bahwa debitur perusahaan tidak dibebaskan/dilepaskan dari hutang sampai kreditur aktual membayar atau setuju bahwa dibitur sudah tidak lagi obligor utama.

Kredit Tangguhan

Sebagaimana aktiva dan kredit tangguhan, terdapat sebuah pertanyaan tentang masukan atas kredit tangguhan tertentu sebagai hutang. Tidak semua kredit tangguhan diragukan. Sebagai contoh, kas dikumpulkan dari pelanggan yang terlebih dahulu menunjukkan suatu obligasi untuk menyerahkan aktiva (produk) atau jasa terhadap pelanggan pada tanggal yang akan datang. Ini merupakan kewajiban. Sebagai contoh dari kredit tangguhan adalah pertanyaan kewajiban adalah laba kotor yang ditunda untuk penjualan cicilan.ketika pengakuan pendapatan atas penjualan cicilan secara prinsip digunakan, penerimaan atas kas dibandingkan penjualan adalah kesempatan untuk mencatat laba. Perbedaan antara penjualan dan biaya atas barang-barang yang dijual ditempatkan dalam akun khusus, laba kotor yang ditangguhkan. Berkut merupakan gambaran atas setelah penjualan cicilan dan biaya atas barang-barang yang dijual telah dicatat. Adapun jurnal pada akhir periode adalah:

Penjualan cicilan	Rp. 100.000.000	
Biaya atas barang yang dijual		Rp. 80.000.000
Laba kotor yang ditangguhkan		Rp. 20.000.000

Hasil dari Transaksi atau Kejadian Masa Lalu

Sebagai penambahan kualifikasi suatu obligasi harus dihasilkan atas transaksi atau peristiwa masa lalu untuk menjamin bahwa hanya kewajiban sekarang yang dicatat dan bukan yang akan datang. Bagaimanapun juga, sebagaimana pendapat sebelumnya atas kondisi aktiva ini, sangat sulit untuk menginterpretasikannya. Sebaik apapun peristiwa masa lalu diterima? Kualifikasi ini membuktikan untuk menjadikan lebih kritis dalam menentukan apakah ada suatu kewajiban pada tempat pertama. Ketika suatu perusahaan menempatkan suatu pesanan dengan seorang supplier untuk membeli persediaan, peran sekarang menjelaskan bahwa tidak ada kewajiban sampai barang-barang diterima atau ketika judul dilewatkan. Oleh karena itu peristiwa masa lalu dalam kasus ini adalah penerimaan atas barang-barang, bukan penempatan atas pesanan. Secara keseluruhan kontrak pelaksanaan membuat bukti seberapa signifikan interpretasi atas "transaksi atas peristiwa masa lalu dari kontrak yang menciptakan kewajiban". Sebagai contoh, apakah pembelian obligasi tanpa syarat merupakan suatu hutang? Ini barangkali dalam bentuk dari mengambil atau membayar kontrak atau keseluruhan kontrak. Pembentuk adalah persetujuan diantara seorang pembeli dan supplier dimana para pembeli setuju untuk membayar secara tertentu jumlah periodik untuk produk atau jasa, dan pembayaran-pembayaran ini dibuat berkenaan terhadap apakah para pembeli mengambil penyerahan atas produk atau jasa. Belakangan melibatkan sebuah perusahaan yang menggunakan jasa dimana perusahaan setuju untuk membayar jumlah tertentu secara periodik untuk transportasi atau proses dari produk.

Kerugian Kontijensi

Kita dapat melihat bahwa mencoba untuk membedakan diatara kewajiaban sekarang dan dimasa yang akan datang bukan sesederhana sebagaimana ia muncul. Perbedaan tergantung pada luasnya tingkat dari peristiwa masa lalu. Kerugian kontijensi saat ini sangat sulit dalam area ini. Dalam statement no. 5, FASB mendefenisikan tentang kontijensi sebagai:

> *An existing condition, situation, or set of circumstances involving uncertainty as to possibel gaiin or loss to an enterprise that will ultimately be resolved when one or more future events occur or fail to occur.*

FASB mengatakan kerugian harus diakui jika mungkin suatu aktiva telah lemah atau suatu hutang terjadi dan jumlahnya secara logis dapat diestimasi. Jika dua kondisi ini tidak sesuai, ini disebut dengan item kontijensi. Hutang kontijen tidak dilakukan pencatatan karena tidak menghasilkan kewajiban. Transaksi atau peristiwa yang relevan dimasa yang akan datang, bukan yang telah lampau.

Mengenai proses pengadilan, tuntutan-tuntutan dan dugaan-dugaan, FASB mengatakan:

> *Accrual may be appropriate for ligitation, calims or assesment whose underlying cause is an event occuring on or before tha date of an enterprise's financial statements even if the entreprise does not become aware of the existance or possibility of the lawsuit, claim or assesment until after the date of the financial statement.*

Dasar penyebab suatu tuntutan perkara vs terhadap perusahaan akan menjadi suatu peristiwa seperti pelanggan yang jatuh dari tangga, atau perusahaan melanggar atas hak paten entitas lainnya, dan menurut Statement no. 5, dasar dari hal ini barangkali karena alasan-alasan yang cukup untuk mencatat kerugian dan kewajiban hutang yang bersamaan. Kewajiban bersangkutan merupakan tuntutan perkaran yang bertentangan terhadap contoh yang dijelaskan diatas oleh penuntut, keputusan yang kurang baik dari pengadilan, naik banding, dan pembayaran aktual atas kemungkinan kerusakan. Asumsikan bahwa jumlah yang diestimasi, perusahaan harus memutuskan sebelum pembayaran aktual apakah mungkin suatu kewajiban harus terjadi. Masing-masing dari kejadian terdahulu dapat mengkualifikasikan dasar untuk suatu keputusan atas kemungkinan. Karena dari ketidakjelasan terhadap peran dari hambatan terhadap perusahaan untuk mencatat suatu kerugian kontijensi terhadap proses pengadilan, sepertinya dicatatat terlebih dahulu.

Selanjutnya dalam Statement no. 38, FASB mengharuskan bahwa tuntutan perkara dan kontijensi lainnya ada sebelumnya dapat mempengaruhi harga atas kehendak perusahaan yang diestimasi dan dicatat pada waktu akuisisi. Perasionalisasian ditemukan APB opinion no. 16, yang mengharuskan bahwa seluruh aktiva dan kewajiban serta pencatatan oleh yang diharuskan perusahaan dan hanya sisa harga pembelian yang tidak dapat dialokasikan terhadap aktiva dan kewajiban khusus yang mempertimbangkan goodwill. Dalam statement no, 38 FASB mengijinkan suatu "periode alokasi" untuk mengidentifikasi dan menilai kontiejnsi akuisisi sebelumnya. Lebih sedikit kasus dalam hal ini diberikan terhadap perusahaan untuk memutuskan berdasarkan probabilitas berdasarkan keberadaan kontijensi yang telah dicatat.

Seharusnya sebuah perusahaan mengakui kewajiban hutang kepada klien untuk ketidakjelasan-ketidakjelasan karyawan seperti cuti, sakit, dan berlibur yang mereka akan bayar? Apa yang merupakan peristiwa masa lalu berkaitan dengan kewajiban perusahaan? Apakah benar-benar memberikan jasa bagi perusahaan atau tidak? Dalam statement no. 43, FASB memperkenalkan bahwa untuk liburan dan manfaat liburan perusahaan harus diakui sebagai suatu hutang, tetapi bukan untuk pembayaran bagi karyawan yang sakit dimasa mendatang jika tidak benar, oleh karenanya, dimana para pemberi kerja tidak perlu membuat pembayaran-pembayaran jika karyawan berakhir/henti. Sampai sakti terjadi, perusahaan tidak memiliki kewajiban, hanya ketidakpastian.

Pensiun

Pensiun merupakan salah satu contoh atas peristiwa masa lalu. Dalam hal ini akan dijelaskan mengenai perencanaan pensiun. Sebagaimana telah direncanakan, sebuah perusahaan berjanji untuk memberikan dana pensiun bagi karyawan yang telah memasuki jabatang pensiun tersebut. apakah sebuah hutang terjadi? Apakah dasar dari kewajiban? Apakah perusahaan berjanji untuk melakukannya? Beberapa mengatakan bahwa perusahaan berjanji untuk membayar dana pensiun untuk membayar karyawan yang pensiun. Yang lainnya mengatakan bahwa perusahaan berjanji untuk membuat kontribusi terhadap perencanaan pensiun atau dana bahwa suatu entitas itu sendiri dan bahwa perencanaan adalah kewajiban untuk memberikan keuntungan aktual terhadap keryawan yang pensiun. Sebagaimana kewajiban lainnya, keputusan berdasarkan apakah suatu kewajiban sangat tergantung pada apa peristiwa masa lalu. FASB mengeluarkan suatu pembahasan memorandum atas perencanaan pensiun sebagaimana yang dijelaskan beberapa point penting berikut:

1. sebagaimana karyawan memandang jasa
2. ketika perusahaan dapat memberikan kontribusi terhadap perencanaan yang akan digunakan untuk membayar keuntungan.
3. ketikan perusahaan menurut batas hukum memberikan keuntungan walaupun jika perencanaan berakhir.
4. ketika karyawan pensiun
5. ketika keuntungan pensiun telah ada, dibayarkan kepada orang yang dipensiunkan.

Kriteria Pengakuan.

Menurut APB Statement No.4, kewajiban diukur pada jumlah yang ditetapkan dalam transaksi, kadang-kadang jumlah yang akan dibayar pada

waktu yang akan datang, sesuatu yang didiskontokan.. Untuk kewajiban jangka pendek biasanya diukur dengan nilai pertukaran. Sedangkan untuk kewajiban jangka panjang diukur berdasarkan nilai sekarang (present value) yang dihitung berdasarkan tingjat bunga saat ini.

Ketika suatu kewajiban didefenisikan, ada suatu kebutuhan untuk penjelasan lebih spesifik terhadap tem-item tertentu. Interpretasi ini merupakan aturan yang kita gunakan untuk mengidentifikasi atau mengakui kewajiban-kewajiban tertentu dalam dunia yang sebenarnya. Aturan ini kelihatannya dilihat berdasarkan pada kriteria tertentu, sebagaimana telah dijelaskan pada bahasan-bahasan terdahulu tentang aktiva. Adapun kriteria pengakuan atas hutang antara lain adalah:

1. Didasarkan atas hukum
   Jika ada suatu tuntutan menurut hukum dapat dilaksanakan, ada sedikit keraguan bahwa kewajiban hutang ada.
2. Penggunaan prinsip konservatisme
   Walaupun equitable atau kewajiban-kewajiban bersifat membangun dalam defenisi atas hutang, kebanyakan hutang ditentukan berdasarkan pada kriteria pertama.
3. Penentuan atas subtansi ekonomi terhadap transaksi atau peristiwa. Dalam hal ini peristiwa masa lalu apa yang harus ditentukan. Susbtansi ekonomi harus dilakukan secara relevan terhadap transaksi ekonomi.
4. Kemampuan untuk mengukur nilai hutang. Dalam hal ini seberapa penting bagi pengguna mencatat dan menampilkan hutang pada neraca?.

Beberapa kriteria ini berhubungan dengan tujuan penyediaan informasi bermanfaat yang berkaitan dengan relevansi dan reliabilitas.

Wesel Bayar dengan Tingkat Bunga dibawah Tingkat Bunga Pasar

Menurut APB Opinion No. 21, wesel bayar dengan suku bunga dibawah tingkat bunga pasar, tingkat bunga harus didikontokan. Tujuan pendiskontoan adalah untuk menyesuaikan wesel agar ekuivalen dengan tingkat bunga pasar. Diskonto diamortisasi selama umur wesel dalam rangka melakukan penyesuaian suatu bunga berkala kepada tingkat bunga pasar. Prosedur serupa jaga dilakukan untuk wesel tagih.

Hutang Obligasi

Obligasi dicatat pertama kali berdasarkan proses bersih dari transaksi. Net proced sama dengan nilai sekarang dari pembayaran bunga dimasa yang akan datang dan pembayaran pengembalian yang didiskontokan pada tingkat

bunga pasar. Sangat perlu untuk membentuk diskonto dan premium bila bunga obligasi tidak sama dengan tingkat bunga pasar. Niali bawaan obigasi di neraca disajikan dengan cara menambahkan nilai nominal dengan premium yang belum diamortisasi atau nominal dikurangi dengan diskonto yang belum diamortisasi. Metode amortisasi premium dan diskonto adalah metode garis lurus dan metode bunga efektif.

Obligasi Konversi

Obligasi konversi adalah obligasi yang boleh ditukar dengan saham biasa. Obligasi konversi mempunyai tingkat bunga yang lebih rendah dari obligasi biasa. Ada dua pendekatan untuk membukukan obligasi konversi. Pertama diperlakukan sebagu hutang sampai dengan terjadinya konversi. Kedua, menyisihkan suatu jumlah hutang sebagai harga pembayaran dan jumlah ini ditambahkan pada modal sumbangan.

Hutang dengan Warran Saham

Warran yang dapat dipisahkan mengijinkan pemegangnya untuk memliki ekuitas dan hutang. Oleh karena itu bagian dari proced dapat digunakan sebagai pembayaran langsung untuk hak membeli saham.

Redeemable Preferred Stock dan *Other Hybrid Securities*

Manajer keuangan secara konstan berupaya untuk terlibat membatalkan hutang dalam neracanya. Suatu corak baru dalam area ini adalah adanya saham preferen yang bisa ditebus. Dengan cara ini hutang berubah menjadi ekuitas pemilik. Saham ini dikelompokkan sebagai hutang karena saham ini tidak mempunyaihak suara, punya jangka waktu untuk ditebus sebesar nilai nominalnya. Bisa dilunasi sesuai dengan pilihan perusahaan. Deviden komulatif dan harus didahulukan dari deviden saham biasa dan devidennya tetap sebesar preferensinya tan partisipasi lebih lanjut. Saham preferen yang bisa ditebus bisa dikonversi dengan saham biasa. Saham preferen perwakilan adalah jenis lain dari saham hybrid. Saham ini di neraca disajikan diantara hutang dan ekuitas. Saham jenis ini disbut seperti ekuitas sebab memiliki jatuh tempo yang panjang, sbordinasi dalam, dan beberapa kemampuan untuk menunda deviden.

Securitizations

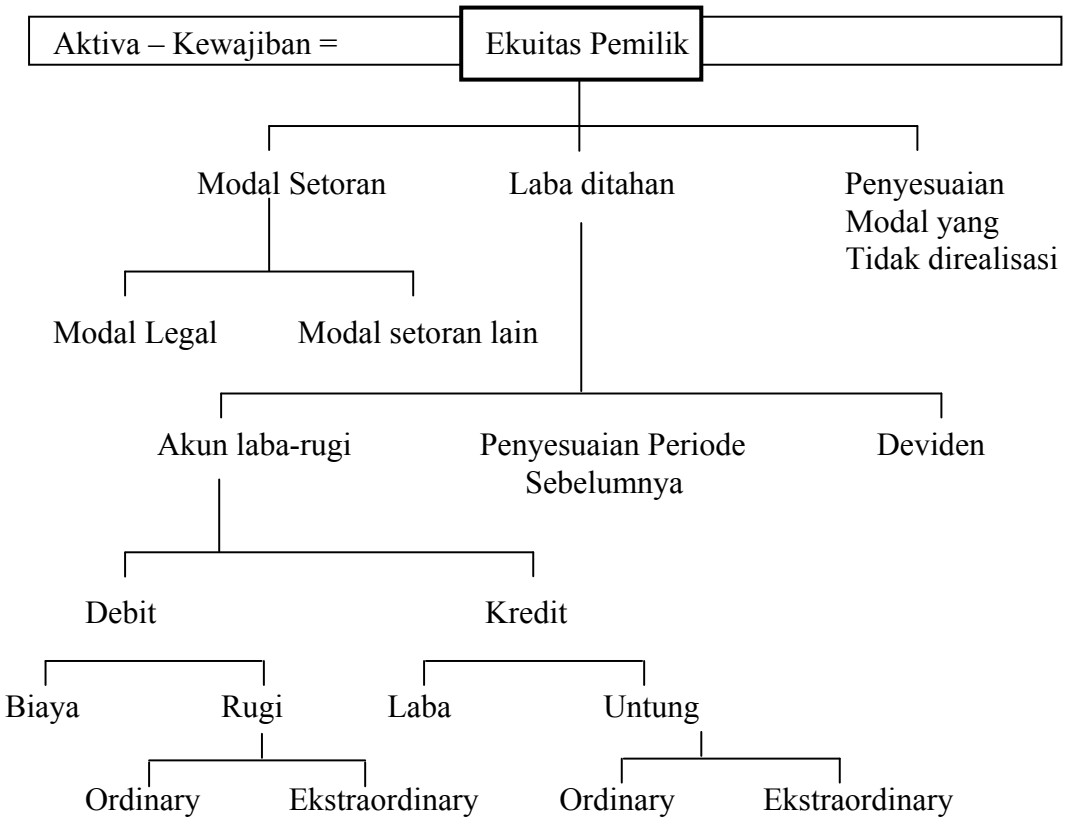
Suatu tipe transaksi saham biasa melibatkan penjualan oleh perusahaan (disebut transferor) dari aktiva atau grup aktiva untuk perusahaan lain (disebut transferee). Transaksi nampak seperti suatu pinjaman yang dijamin dan transfer akan mengkredit suatu rekening kewajiban.

7.4 KONSEP EKUITAS

Ekuitas pemilik adalah hak pemegang saham dari suatu aktiva yang tersisa dalam perusahaan. Difinisi ini cenderung menganut teori kepemilikan. Menurut APB statement no. 4 ekuitas pemilik adalah kelebihan aktiva perusahaan diatas kewajiban. Demikian juga menurut SFAC No. 6. Dalam perusahaan perseorangan ekuitas pemilik disajikan oleh satu perkiraan ekuitas pemilik. Perusahaan perseroan terdapat perbedaan hukum antara modal kontribusi dan laba ditahan. Deviden secara hukum hanya dibayar dari laba ditahan. Modal kontribusi suklasifikasikan kedalam modal legal dan modal lainnya. Modal legal adalah batas kewajiban dari pemegang saham yang diukur berdasarkan nilai nominal atau nilai yang ditetapkan bila tidak ada nilai nominal Modal kontribusi lainnya termasuk premium saham, modal sumbangan modal dari penempatan kembali saham treasury, modal dari penempatan kebali saham opsi dan warran. Seperti telah dijelaskan, ekuitas merupakan hak pemilik atas kekayaan perusahaan. Kekayaan perusahaan dalam neraca dicatat sebagai aktiva. Dalam perusahaan berbentuk perseroan terbatas, ekuitas terdiri dari modal disetor dan laba ditahan. FASB menjelaskan bahwa ekuitas merupakan:

> Ekuitas adalah tingkat residual dalam aktiva dari suatu entitas yang tinggal setelah pengurangan kewajiban-kewajiban. Dalam perusahaan bisnis, ekuitas adalah tingkat kepemilikan.

Defenisi ini menyajikan teori proprietary menurut stakeholders yang dirasa menjadi pemilik perusahaan. Akan disebutkan kembali dari defenisi kewajiban dalam ATB No. 1 yang tidak jelas perbedaan yang di buat diantara kewajiban dan ekuitas pemilik. Bagaimanapun juga, APB statement no. 4 dan SFAC no. 6 membuat suatu perbedaan diantara keduanya: APB statement no. 4 menawarkan defenisi pasif terhadap ekuitas pemilik sebgai ekses terhadap aktiva perusahaan melebih kewajiban-kewajiban. Pendekatan yang sama juga diambil dalam SFAC no. 6. kedua defenisi menyiratkan kepemilikan proprietary perusahaan oleh stokholders. Gambar 7.1. berikut menampilkan tiga komponen dari ekuitas pemilik.



Gambar 7.1 *Tiga komponen dari ekuitas pemilik*

Pengakuan Dan Pengukuran Ekuitas Pemilik

Transaksi ekuitas pemilik dapat dibagi dalam dua tipe yaitu transaksi modal atau transaksi yang berkaitan dengan penghasilan. Tansaksi modal menyangkut transaksi langsung dari pemilik dengan perusahaan. Transaksi yang berkaitan dengan penghasilan menyajikan transaksi laba rugi dan penyesuaian laba tahun sebelumnya. Prinsip umum dari pengukuran untuk transaksi modal sama seperti untuk aktiva dan kewajiban yaitu nilai pasar pada saat terjadi transaksi. Nilai ini akan dibawa dan tidak berubah setelah tanggal neraca. Modal kontribusi diukur sebesar nilai kontribusi aktiva oleh pemegang saham untuk perusahaan. Dua sumber modal kontribusi adalah penerbitan kembali saham treasury dan penerbitan saham opsi saham untuk karyawan. Laba ditahan sama dengan kumpulan penghasilan atau rugi dari perusahaan yang diukur oleh aturan dari ketepatan penghasilan setelah dikurangi deviden tunai yang diumumkan.

Bentuk-bentuk Penting

Apa yang akan diuji dalam membedakan diantara kreditor dan pemilik? Jawaban atas pertanyaan penting tersebut adalah hak-hak dari para pihak dan substansi ekonomi dari aturan. Hak-hak hukum merupakan hal yang penting untuk dipertimbangkan, tetapi mereka sendiri seharusnya bukan merupakan dasar dari perbedaan diantara kreditor dan pemilik. Untuk satu alasan, defenisi dari hutang meliputi kewajiban yang bersifat membangun. Alasan lain adalah sudut pandang hukum juga membatasi suatu fokus yang bermanfaat dalam mencapai tujuan akuntansi. Oleh karena itu, substansi ekonomi juga harus dipelajari.

Hak-hak

Isu pertama berhubungan dengan hak-hak memberikan kepada para pihak manapun dengan hukum atau kebijakan perusahaan. Satu dimensi atas isu ini berhubungan dengan prioritas atas hak-hak dalam aturan dari jumlah dana yang dilengkapi terhadap entitas. Secara hukum, untuk suatu kepemilikan tunggal atau partnership, seorang kreditor memiliki suatu klaim terhadap pemilik dan untuk suatu perusahaan, suatu klaim atas perusahaan. Bagaimanapun juga, dalam teori akuntansi, tidak ada masalah apa bentuk hukum dari orgainisasi, entitas diperkenalkan sebagai satu unit dari akuntabilitas. Oleh karenanya, kreditur memiliki suatu klaim terhadap perusahaan dan atas aktiva-aktiva.

Aspek lain dari hak-hak atas kreditor dan pemilik berhubungan terhadap penggunaan dari aktiva atau terhadap operasi bisnis. Kreditor tidak memiliki hak untuk menggunakan aktiva dari perusahaan. Kecuali dengan cara yang tidak langsung dalam beberapa kasus, mereka tidak mempengaruhi hak-hak dalam proses pengambilan keputusan dalam operasi bisnis. Dalam suatu cara yang terbatas, dengan kontrak, mereka dapat mengganggu operasi dengan dengan mengharuskan laba ditahan terbatas atau suatu dana cadangan yang dibentuk atau suatu aktiva yang diberi yang tidak dijual tanpa persetujuan mereka. Sebaliknya, pemilik memiliki hak, otoritas untuk mengoperasikan bisnis.

Substansi Ekonomi

Semua pemilik ekuitas memiliki suatu risiko atas kerugian, tetapi oleh karena tuntutan-tuntutan atas kreditur sebelumnya, risiko mereka lebih kecil dari pemilik. Pemilik-pemilik harus membawa setiap pembendungan kerugian yang membentuk aktivitas dari perusahaan. Mereka diharapkan untuk membawah serangan atas risiko dalam bisnis. Dalam setiap tingkat risiko perusahaan bagi kreditur dan pemilik tergantung pada hak-hak mereka.

Para pemilik atau wakil-wakil mereka memilik pengendalian atas aktiva-aktiva dalam akuisisi mereka, komposisi, kegunaan dan disposisi. Mereka memiliki pengendalian atas operasi, dan tanggungjawab untuk menjalankan bisnis, untuk keberlanjutan hidup dan profitabilitas.

Pernyataan untuk pemilik ini berhubungan dengan barang entrepreneur dalam ekonomi. Konsep entrepreneur barangkali sesuai diterapkan terhadap rata-rata stakeholders secara luas, perusahaan milik publik, tetapi orang yang canggung dalam hal ini karena adanya desakan dari akuntan yang membuat perbedaan diantara hutang dan ekuitas pemilik untuk seluruh bisnis perusahaan. Pengakuan terhadap ekuitas pemilik diasumsikan suatu milik perorangan secara teoritis, yang dimulai dengan canggung ketika dibebankan terhadap perusahaan yang besar.

Modal Legal

Akuntansi untuk ekuitas stakeholders dipengaruhi oleh preskripsi yang legal. Kebanyakan yang terpenting adalah syarat untuk modal resmi yang menuntut perbaikan perusahaan dengan jumlah modal tertentu setiap waktu. Tujuannya adalah untuk melindungi kreditor dengan menyediakan suatu "cushion" atau "buffer". Sebagai contoh, bayangkan sebuah perusahaan menangani tidak lebih modal sebanyak Rp. 100.000. jika total aktiva sebanyak Rp. 1000.000, ini berarti bahwa hutang berjumlah Rp. 900.000.

A	=	L + SE
Rp. 1000.000	=	900.000 + 100.000

Jika perusahaan telah dilikuidasi dan nilai buku dari aktiva telah direalisasikan hanya Rp. 900.000, akan ada cukup untuk membayar kreditur. Hal ini mungkin karena keberadaan atas modal legal sebanyak Rp. 100.000, kecuali kreditur tidak akan dibayar secara penuh. Modal legal bukan suatu jaminan untuk melindungi kreditur, tetapi menawarkan beberapa keamanan.

Yang berarti terhadap nilai par berada dalam dasar untuk penentuan jumlah modal legal. Oleh karenanya, ketika modal dikeluarkan lebih dari nilai par, kelebihan yang bukan modal legal ditempatkan dalam jumlah rekening yang terpisah. Untuk saham untuk nilai par, modal legal adalah jumlah total yang diterima atas pengeluaran dari saham-saham atau nilai yang dinyatakan, jika ada. Jumlah modal, baik saham umum dan preferens seharusnya menunjukkan modal resmi perusahaan. Bagaimanapun juga, hal ini tidak selalu mungkin untuk memastikan jumlah pasti modal legal, karena variasi dari perlakuan-perlakuan oleh pernyataan yang berbeda atas item-item khusus.

Opsi Saham

Opsi saham (*Employee stock option plans*=ESOPs) adalah hak beli saham dibawah harga pasar yang diberikan kepada karyawan atas kompensasi jasa karyawan terhadap perusahaan. Ada empat waktu yang membedakan cara pengukuran yaitu tanggal pemberian, tanggal diterima oleh karyawan, tanggal dapat dipotong pertama dan tanggal pemotongan sesungguhnya.

APB Opinion No. 25 menghendaki tawaran jumlah dari opsi saham yang dikenal dengan rencana opsi tanpa kualifikasi (*non qualified stock options*), akan dialokasikan dan dibebankan dari tanggal pembelian selam periode yang menerima manfaat.

Saham Teasury

Perolehan saham trasury merupakan metode signalling prospek yang akan datang bagi pemegang saham. Sebab-sebab perusahaan membeli kembali treasury stock karena: 1). Keinginan untuk meningkatkan proporsi pemilikan saham. 2) untuk menyediakan opsi saham bagi karyawan 3).Untuk menghidari usaha pengambil alihan atau mengurangi jumlah pemegang saham. 4). Membentuk harga pasar saham bagi perusahaan. Ada dua metode akuntansi untuk saham treasuri yaitu metode biaya dan metode nominal (*par value*). Metode ini hanya berbeda dalam periode akuntansi yang digunakan, tetapi pengaruhnya terhadap ekuitas pemilik adalah sama.

Deviden Saham

Menurut APB 43, ada dua kebijaksanaan akuntansi untuk deviden saham, tergantung ukuran dari deviden tersebut, yaitu Deviden saham besar (lebih dari 25 %) dan dicatat dengan reklasifikasi laba ditahan ke modal kontribusi berdasarkan nilai nominal saham yang diterbitkan. Deviden saham kecil (kurang dari 20 %), reklasifikasi laba ditahan ke dalam modal kontribusi didasrkan atas harga pasar dari saham dan nilai deviden berdasarkan atas nilai pasar saham sebelum pembagian deviden. Deviden saham antara 20% samapai 25 % salah satu dari kedua metode tersebut bisa digunakan. Alasan dibagikannya deviden saham adalah keinginan manajemen untuk memberikan bukti kepada pemegang saham untuk penghasilan mereka di dalam laba ditahan dan untuk menaikkan jumlah lembar saham yang beredar seperti pemecahan saham tanpa merubah nilai nominal saham. Kedua metode yang digunakan untuk mencatat deviden saham tidak mempengaruhi penghasilan, aktiva dan kewajiban. Hanya komposisi ekuitas pemilik yang berubah.

Referensi

Daley, Lane A., and Terry Tranter, 1990. "Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards, " *Accounting Horizons* (March 1990), pp. 15-24.

Dopuch, Nicholas, and Shyam Sunder, 1980. "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review, " *The Accounting Review* (January 1980), pp. 1-21.

Financial Accounting Standards Board, 1976a. *FASB Discussion Memorandum: Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement* (FASB).

FASB Concepts Statement No. 2), " *Statement of Fi.ancial Accounting Concepts No. 6* (FASB).

FASB, 1980. Discussion Memorandum. *Reporting Funds, Flows, Liquidity and Financial Flexibility.*

FASB, 1987. Statement of Cash Flows. "*Statement of Financial Accounting Standards no. 95.*

Ijiri, Yuji, 1975. "Theory of Accounting Measurement, " *Studies in Accounting Research No. 10* (American Accounting Association).

(1983). "On the Accountability Based Conceptual Framework of Accounting, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Summer 1983), pp. 75-81.

Ingram, Robert W., and Frank P. Rayburn, 1989. "Representational Faithfulness and Economic Consequences: Their Roles in Accounting Policy, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Spring 1989), pp. 57-68.

Joyce, Edward, Robert Libby, and Shyam Sunder, 1982. "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Accounting Policy Choices, " *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982, Pt. II), pp. 654-675.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

-oo0oo-

Bab Delapan

PENGUKURAN AKTIVA DAN HUTANG

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami tentang alat ukur aktiva dan hutang
- Memahami tentang perkiraan terhadap kebenaran nilai
- Memahami tentang nilai dari pemilik bisni
- Memahami tentang metode penilaian
- Memahami tentang kebenaran nilai ekonomi

Kita telah melihat aktiva, hutang, dan ekuitas pemilik mengacu pada objek ekonomi nyata. Bagaimanapun juga, jika data akuntansi sangat bermanfaat, harus diungkapkan dalam istilah-istilah keuangan. Informasi yang bermanfaat menyiratkan bahwa objek ekonomi telah memberikan nilai-nilai keuangan, karena pengguna menginginkan jenis dari informasi. Ketika data diukur, harus menjelaskan informasi secara lebih.

8.1 JENIS YANG INGIN DIUKUR

Kita ingin mengukur karakteristik nilai dari setiap aktiva dan hutang. Tetapi apa yang ingin diukur? Terdapat sejumlah nilai-nilai keuangan yang perlu kita sadari, yaitu: biaya akuisisi, biaya pengganti, harga keluaran, nilai bersih yang direalisasi, nilai sekarang dan lain-lain. Akuntan telah mengungkapkan isu-isu mengenai hal ini selama bertahun-tahun. Kita butuh untuk melihat tentang apa yang ingin perusahaan coba lakukan, dan dari simpulan ini jenis nilai keuangan terbaik menginformasikan bagi pengguna tentang perusahaan. Nilai keuangan ini seharusnya membangun informasi yang bermanfaat bagi mereka.

Nilai Subjektif

Sebuah perusahaan bisnis ingin memegang sejumlah aktiva dan kewajiban yang berjanji untuk menghasilkan laba yang sedang dicoba untuk dicapai. Dalam mencoba untuk mencapai tujuan ini, perusahaan harus menentukan jumlah dari aktiva ditahan, bagaimana keuangan mereka, dan aktiva-aktiva tertentu yang dimiliki. Edwards dan Bell mengungkapkan masalah ini sebagai berikut: perusahaan dapat meningkatkan total nilai dari aktiva-aktiva dengan mengumpamakan lebih hutang dan ekuitas pemilik (masalah ekspansi), tetapi harus juga ditentukan pada saat sekarang apa bantuk dari total aktiva yang ditahan (masalah komposisi) dan total ekuitas (masalah keuangan). Setiap jawaban atas masalah ini menyajikan perencanaan khusus dari operasi manajamen. Setiap perencanaan melibatkan suatu pola yang mengharapkan penerimaan bersih. Dari pola ini, management memformulasikan suatu nilai subjektif untuk setiap perencanaan operasi. Bagaimana hal ini akan dilakukan merupakan masalah yang masih diperdebatkan. Yang dilakukan tidak dapat dipungkiri kecuali tidak ada dasar ekonomi yang lebih menyukai aturan aktiva terhadap yang lainnya. Jika perusahaan memaksimalkan laba, harus dipilih aturan aktiva dan ekuitas yang memiliki nilai subjektif yang paling tinggi.

Sebuah perencanaan perusahaan yang dibuat jauh ke masa depan, tetapi subjek untuk penyesuaian seperti perubahan keadaan dan ekspektasi. Pada kenyataannya, membuat penyesuaian ini tugas utama managemen. Pengukuran periodik oleh akuntan terhadap laba, arus kas dan komposisi nilai dari aktiva, hutang dan ekuitas pemilik seharusnya membantu manager dalam membuat penyesuaian-penyesuaian ini. Para investor dan kreditor seharusnya juga menemukan informasi yang bermanfaat.

Kebenaran Nilai Ekonomi

Nilai yang paling bermanfaat akan menjadi nilai ekonomi yang benar. Sayangnya, kita tidak mampu memastikan apakah ini. Nilai ekonomi adalah suatu konsep yang sangat subjektif, bersinggungan terhadap prioritas-prioritas atau keinginan orang untuk memiliki satu item seperti bertentangan dengan yang lain. Terdapat beberapa variabel yang mempengaruhi prioritas orang-orang. Jika kita menyadari mendaftarkan seluruh variabel-variabel yang mungkin, kita mungkin dapat memunculkan variabel tersebut lebih dari 100. Bebarapa dari hal ini penting dibandingkan yang lain, tetapi kita tidak tahu timbangan yang tepat untuk menilai mereka. Apa jumlah ini adalah apa yang kita tidak sadari dari seluruh variabel-variabel, walaupun keluarga penting, oleh karenanya kebenaran nilai ekonomi tidak diketahui. Berhadapan dengan rintangan ini, alternatif yang memanfaatkan

daftar dari variabel-variabel kedalam sejumlah kecil, aturan-aturan managemen, tergantung pada objek tertentu yang mendorong kebutuhan kita untuk menentukan nilai. Mattesich mengatakan, poin berat dari penilaian telah bergeser secara langsung, aspek-aspek psikologi dari manfaat pengukuran atas pengurangan nilai dari pertimbangan nilai diasumsikan diberikan. Oleh karenanya, perhitungan penilaian telah menjadi bagian yang dominan dari penilaian. Hasil langsung dari setiap metode ini adalah sesuai dengan jenis perbedaan penyusutan. Hasil-hasil ini biasanya dikategorikan seperti biaya atau nilai.

Biaya

Apakah yang disebut dengan biaya? Bagaimana biaya berbeda dengan nilai? Biaya adalah apa yang mengacu pada ekonomi seperti "biaya opportunitas", yang selanjutnya kesempatan atau alternatif terbaik dibatalkan atau dikorbankan. Pengorbanan yang dibuat diharapkan menerima sesuatu dari keuntungan. Kita dapat melihat perbedaan diantara biaya dan nilai. Biaya menyajikan pengorbanan, dimana nilai memiliki keuntungan dimasa mendatang. Mereka berhubungan terhadap yang lainnya dalam suatu biaya yang terjadi dalam mengharapkan penerimaan sesuatu dari nilai. Seluruh biaya merupakan nilai-nilai dalam pengertian tentang yang dikorbankan harus memiliki beberapa keinginan, kecuali jika tidak berharga, tidak akan ada pengorbanan yang dibuat. Dari posisi ekonomi, sulit untuk menjelaskan kenapa seseorang akan membuat suatu biaya untuk memperoleh suatu nilai yang tidak dapat dipercaya adalah setidaknya setara dengan biaya. Tentunya, harapan tidak dapat direalisasi, dan dalam kenyataannya menghasilkan nilai biaya lebih, tetapi secara rasional jika seseorang tahu terlebih dahulu, tidak akan terjadi biaya.

Nilai

Nilai ekonomi harus dilakukan dengan orang yang memiliki preferensi untuk beberapa item melebihi yang lainnya karena persepsi keuntungan bagi mereka sendiri. Sayangnya, hal ini bersinggungan terhadap kepuasan seseorang menerima ketika dia mengkonsumsi sejumlah barang atau jasa. nilai mengacu terhadap hubungan diantara seseorang atau entitas dan suatu objek ekonomi. Nilai bukan yang hakiki terhadap komoditas, tetapi berhubungan terhadap keinginan konsumen untuk menyerahkan sesuatu untuk memperoleh yang diberikannya. Apalagi tidak tergantung pada seberapa banyak usaha yang terjadi dalam menghasilkan barang.

Semakin banyak orang-orang memiliki apa yang diberi, semakin sedikit nilai bagi mereka. Semakin kecil kuantitas yang mereka miliki, semakin besar

nilai yang mereka tempatkan pada barang. Menurut teori ekonomi neoklasik, ide bahwa nilai dari suatu barang adalah sama terhadap kepuasan yang diterima oleh seseorang dari mengkonsumsi unit terakhir.

8.2 PERKIRAAN TERHADAP KEBENARAN NILAI

Nilai Sekarang

Seorang ekonom Irving Fisher dihargai karena merumuskan konsep nilai saat ini dalam suatu cara yang dapat diperbaiki bagi akuntan sebagai suatu alat ukur. John Canning dalam *The Economics of Accountancy* benar-benar telah menunjukkan hubungannya terhadap konsep akuntansi. Apa yang Canning telah tunjukkan, terutama pada akhir teori, nilai dari suatu aktiva atau hutang adalah nilai sekarang dari arus kas bersih yang akan datang yang berhubungan dengannya. Kebenaran terhadap dugaan nilai sekarang adalah bahwa ada dimensi waktu terhadap nilai dari uang.

Misalnya, bayangkan saya meminjam uang sebanyak Rp. 1000 kepada anda dan kita membuat persetujuan untuk membayarkannya kembali pada esok hari. Anda mungkin meminta bahwa saya membayar anda lebih, katakan sebanyak Rp. 10. ini berarti bahwa 10% tingkat bunga adalah adil bagi anda sebagai kompensasi atas penggunaan uang sebanyak Rp. 1000 tadi. Jika kita berdua setuju dengan tingkat bunga ini, ini berarti bahwa Rp. 1000 hari ini adalah sama dengan Rp. 1010 esok. Jumlah uangnya berbeda tetapi nilai (*preferens*) adalah sama, karena ada dimensi waktu terhadap nilai uang.

Canning menyebut prosedur nilai sekarang suatu metode ”penilaian langsung”, karena dalam perhitungan nilai dari suatu aktiva, sesuai secara langsung dengan sumber dari nilai, yang berhubungan terhadap penerimaan kas bersih yang akan datang dengan jasa atau keuntungan masa depan dari suatu aktiva. Untuk menemukan nilai sekarang, tiga variabel yang dibutuhkan:

1. jumlah kas masa yang akan datang
2. tingkat bunga
3. horizon waktu

Untuk aktiva tetap tertentu, keuntungan masa depan merupakan kas bersih laba yang diterima berhubungan dengan jasa masa depan dari penyediaan jasa-jasa, atau konsumsi barang-barang yang dihasilkan oleh aktiva. Akuntansi pendapatan tidak digunakan dalam perhitungan tetapi penerimaan kas bersih, karena pada akhirnya pendapatan harus kas, kecuali jumlahnya tidak ada.

Nilai Pasar

Nilai pasar dari suatu komoditas menghasilkan nilai yang ditempatkan pada pasar, yang terdiri dari beberapa pembeli dan penjual. Karena pasar adalah pasar tidak sempurna, pada hakekatnya, kita tidak dapat mengatakan harga pasar dari produk yang diberikan adalah benar mencerminkan nilai pasar. Bagaimanapun juga, walaupun keterbatasan ini diketahui, manfaat umum cenderung untuk menyamakan dua istilah-istilah. Barangkali jika kita mempertimbangkan harga pasar untuk disetujui oleh pembeli atau penjual marginal, selanjutnya harga dapat dibenarkan mengatakan untuk menyajikan nilai pasar. Sepanjang pembeli telah memilih (dia tidak boleh membeli), transaksi adalah perpanjangan tangan, dan harga dapat diterima sebagai suatu ungkapan dari nilai.

Kondisi-kondisi tertentu mempengaruhi nilai dari suatu aktiva, sebagaimana ditunjukkan oleh harga, yang seharusnya kita sadari. Pertama, perbedaan keberadaan pasar. Tidak hanya lokasi georgrafis dibuat perbedaan, tetapi juga dengan keadaan tertentu yang berubah. Nilai yang ditangan adalah lebih besar bagi konsumen. Ada juga pasar bekas, sebaik dari pasar dengan barang-barang baru. Dalam mengenali pasar tidak sempurna, waktu dan usaha harus dikorbankan untuk menemukan harga terbaik, dan tergantung pada keberhasilan seseorang, harga terakhir dapat bertukar-tukar. Selanjutnya adalah harga yang berbeda, seperti kas atau kredit, penyerahan dan instalasi cuma-cuma, dan jaminan dari produk dapat membuat perbedaan dalam nilai dari barang bagi konsumen.

Dalam akuntansi, pasar adalah suatu entitas pembelian yang berhubungan terhadap input, dan pasar adalah tempat jual beli yang biasanya berhubungan dengan output. Harga masukan dan harga keluaran merupakan istilah yang digunakan untuk membedakan ini. Pembentuk adalah pengganti atau biaya saat ini, kemudian adalah harga jual. Edward dan Bell mengatakan bahwa jika suatu pasar dikendalikan, apakah oleh para brokers, pembeli atau penjual, perbedaan diantara harga pembeli dan penjual sepertinya yang terbesar karena termasuk pembayaran monopoli. Biaya instalasi dan transportasi juga dikarenakan harga masuk dan harga keluar yang berbeda.

Nilai mengacu pada preferensi, oleh karenanya, harusnya ada seseorang atau beberapa entitas yang diungkapkan diseluruh preferensi. Nilai harus memliki suatu pandangan, karena kita tidak memiliki pilihan lain, kita menerima harga pasar sebagai kuantifikasi dari pengungkapan nilai atas partisipasi dalam pasar. Nilai ditempatkan pada item-item dengan individu tertentu atau perusahaan pribadi, dan kecuali yang lain setuju dengan segan untuk menerima pandangan suatu entitas. Nilai yang objektif harusnya satu melampaui setiap perpektif

entitas. Harga pasar adalah tujuan dalam pengertian yang merupakan ringkasan laporan keuangan dari sisi luar perusahaan lainnya, oleh karenanya harga pasar merupakan penting dalam akuntansi.

Biaya historis mengacu pada waktu dari akuisisi. Tujuannya tidak hanya karena jumlah yang dibayar oleh entitas, tetapi juga karena harga pasar masukan pada waktunya. Biaya pengganti dan biaya saat ini merupakan istilah-istilah yang sering digunakan dapat dipertukarkan, tetapi mereka tidak perlu sama. Biaya pengganti adalah jumlah yang akan dibayar saat ini yang mengharuskan aktiva tetap yang tersedia dibawah fungsi dari kepemilikan aktiva. Biaya saat ini adalah sebanding terhadap biaya pengganti dari aktiva, tetapi disesuaikan untuk nilai dari setiap manfaat operasi atau kerugian dari aktiva yang dimiliki. Secara konseptual, perbedaan utama diantara dua biaya saat ini terfokus pada biaya dari potensi jasa kepemilikan aktual aktiva, dimana biaya pengganti terfokus pada biaya dari aktiva yang tersedia saat ini yang diharapkan untuk keberadaan aktiva. Dalam banyak kasus, seperti persediaan, biaya saat ini dan biaya pengganti akan sama karena biaya tersebut mengacu pada aktiva yang sama. Tetapi untuk aktiva jangka panjang, barangkali terdapat perbedaan, terutama pada perubahan teknologi.

Biaya reproduksi adalah jumlah yang akan dibayar saat ini untuk menghasilkan suatu aktiva yang identik terhadap penggunaan saat ini. Sebagai contoh, biaya reproduksi dari suatu mesin yang dipekerjakan dan ibsnis yang dihitung dengan penambahan bersama biaya saat ini atau produksi, bahan-bahan, tenaga kerja dan overhead-dan penyesuaian untuk depresiasi. Sering biaya input ditentukan dengan mengacu pada indeks harga spesifik, dan oleh karenanya hasil tidak dapat mempertimbangkan harga pasar.

Harga pasar adalah suatu harga pasar keluaran, mengacu pada harga komoditas terbaru, atau terhadap pasar bekas. Realisasi nilai bersih (NRP) tidak memerlukan harga pasar. Digambarkan seperti harga jual yang diharapkan kurang mengharapkan biaya disposisi. Jika harga yang diharapkan diambil harga jual saat ini dan biaya yang diharapkan terhadap biaya saat ini dari item penjualan, NRP dapat mempertimbangkan harga pasar.

8.3 NILAI TERHADAP PEMILIK ATAU BISNIS

Karena nilai berkaitan dengan prioritas-prioritas, harus ada suatu pandangan, oleh karenanya, seseorang atau entitas mengungkapkan prioritas-prioritas. Pengakuan keberadaan dari harga pasar, bagaimana suatu kepemilikan dari pandangan bisnis nilai dari suatu aktiva? Konsep nilai terhadap pemilik telah

dirumuskan oleh Bonbright, derdasarkan pada penjelasan legal, dan pengembangan oleh yang lain seperti Solomon. Nilai bagi pemilik atau bisnis mengacu pada ”nilai deprival”. Ini adalah kerugian pemilik yang menderita jika ia berasal dari aktiva dalam pertanyaan.

Sepanjang aktiva dapat diganti secara terpisah, batas atas nilai dibangun dengan biaya pengganti. Kerugian yang dihasilkan dari mahluk sangat kekurangan aktiva yang tidak dapat melebihi biaya pengganti. Konsep ini membuat jelas jawaban-jawaban terhadap dua pertanyaan penting, antara lain: 1) apakah biaya saat ini dari penggunaan biaya aktiva pengganti dengan aktiva baru atau dengan penggunaan aktiva yang sama?, 2) pertimbangan inovasi teknologi, apakah biaya saat ini dari biaya aktiva lama, pengganti dengan satu identitas, atau dengan model lebih lanjut? Dugaan dari nilai terhadap simpulan kepemilikan adalah bahwa biaya minimum dari pengganti jasa yang disediakan dengan suatu aktiva adalah ukuran dari kerugian depresiasi. Oleh karenanya, jawaban terhadap pertanyaan pertama, biaya saat ini dari suatu aktiva dengan 4 tahun masa hidup adalah bukan biaya dari 10 tahun aktiva. Biaya dari aktiva baru harus disesuaikan selama 6 tahun dari penyusutan. Dalam menjawab pertanyaan kedua, jika tidak ada aktiva yang dapat menyediakan 4 tahun dari jasa pada sedikit lebih biaya, selanjutnya biaya saat ini dari keberadaan aktiva harus biaya terendah dari aktiva baru. Jika aktiva baru meliputi perbaikan teknologi yang meningkatkan kualitas dari jasa, selanjutnya biaya dari aktiva baru harus disesuaikan untuk perbedaan ini sebelum biaya dari aktiva baru dapat dioperasionalkan sebagai biaya saat ini dari aktiva yang lama. Tanggapan ini sesuai dengan defenisi dari biaya saat ini yang disajikan sebelumnya.

Batas terendah dari nilai aktiva terhadap pemilik adalah nilai dari realisasi bersih (NRV). Kerugian pemilik akan menderita jika aktiva yang dirampas dalam pertanyaan harus sebanding dengan jumlah yang dapat dijual, sedikit biaya penjualan, kecuali dia akan membuang aktiva. Solomon sampai pada simpulan berikut: Nilai dari suatu aktiva terhadap pemilik atau bisnis adalah biaya saat ini, kecuali ketika:

1. Suatu aktiva yang dipegang karena penggunaan biaya saat ini lebih besar dibandingkan nilai saat ini dari penerimaan bersih. Ketika ini adalah kasus, nilai sekarang adalah nilai sebelumnya.
2. Suatu aktiva yang dijual memiliki biaya saat ini yang lebih besar dibandingkan NRV. Ketika hal ini adalah kasus, NRV adalah nilai sebelumnya.

Dalam kebanyakan kasus, nilai dari suatu aktiva terhadap pemilik adalah biaya saat ini, yang telah memimpin beberapa kekenyataan bahwa biaya saat ini

dapat dimanfaatkan untuk seluruh aktiva nonmoneter. Jika ditemukan sesudah itu, nilai saat ini dari aktiva yang digunakan, atau NRV dari suatu aktiva yang akan dijual kembali, kurang dari biaya yang ada, kemudian aktiva akan ditulis.

8.4 METODE PENILAIAN

Walaupun akuntansi konvensional sering disebut akuntansi biaya historis, kita harus memahami bahwa apa yang dimaksud dengan istilah-istilah non keuangan aktiva merupakan penilaian biaya historis. Ada sedikit ketidaksesuaian tentang penilaian dari item-item lainnya. Membiarkan kita mengambil catatan dari berbagai metode penilaian yang ditemukan dalam praktek hari ini.

1. Nilai sekarang. Metode ini mempekerjakan item-item keuangan moneter untuk jangka panjang, seperti piutang dan pembayaran jangka panjang, saham, sewa.
2. Kas yang diharapkan. Untuk item-item moneter jangka pendek, kas yang diharapkan untuk diterima atau dibayar adalah digunakan sebagai metode penilaian, seperti piutang dan hutang. Karena periode waktu melibatkan waktu jangka pendek, nilai waktu dari uang adalah tidak signifikan, dan begitu nilai sekarang tidak secara formal digunakan. Penting untuk mempertimbangkan jumlah dari kewajiban biaya yang akan datang karena pembayaran kas atau pertimbangan lainnya yang dikorbankan. Bagaimanapun juga, hal ini membingungkan dengan biaya historis, dengan harga akusisi sebelumnya, oleh karenanya lebih baik untuk mengatakan bahwa metode dari penilaian ari hutang jangka pendek adalah kas yang diharapkan untuk dibayar.
3. Biaya historis. Untuk aktiva nonkeuangan, seperti persediaan, tanah, bangunan, mesin dan perlengkapan, biaya historis. Hal ini merupakan bagian dari aktiva nonkeuangan yang akuntan tidak setuju atas metode sebelumnya. Pilihan yang serius terhadap biaya historis merupakan biaya saat ini dan harga keluar.
4. Harga pasar. Penggunaan dari harga pasar adalah suatu pengecualian terhadap biaya historis. Dalam menggunakan biaya terendah atau metode pasar, aktiva dinilai pada nilai pengganti atau NRV. Item-item persediaan tertentu, seperti perusakan dan menguasai kembali barang-barang, merupakan nilai NRV.

Sebenarnya, tidak benar bahwa hanya biaya historis adalah digunakan dalam akuntansi saat ini. Ada suatu alasan untuk keberadaan dari berbagai metode. Penjelasan-penjelasan kembali terhadap apa yang kita katakan tentang kebenaran nilai ekonomi. Jika itu mungkin, kebenaran nilai ekonomi akan digunakan dalam akuntansi, tapi hal ini tidak dapat karena tidak seorangpun yang

mampu menentukan kebenaran nilai ekonomi. Sejumlah approsimasi bagaimanapun juga ada. Alternatif terbaik, satu yang ideal, nilai sekarang. Kesulitan utama dengan prosedur-prosedur ini adalah menentukan arus kas masa depan spesifik berhubungan terhadap item tertentu. Dimanapun ini dapat dilakukan secara objektif, metode nilai sekarang adalah digunakan. Item keuangan jangka panjang, dimana jumlah kas masa depan hampir selalu dispesifikasikan dengan kontrak, oleh karenanya dipilih untuk aplikasi dan metode nilai sekarang. Jika horizon adalah singkat agar pengaruh dari dimensi waktu terhadap nilai dari keuangan adalah minimal, kemudian lebih sederhana metode kas yang diharapkan digunakan, seperti item-item keuangan jangka pendek.

Untuk aktiva non keuangan, sebagaimana dijelaskan sebelumnya, hampir tidak mungkin untuk menentukan arus kas masa depan spesifik, oleh karenanya, nilai sekarang tidak digunakan. Ada alternatif metode yang tersedia, meliputi: biaya historis, biaya saat ini, harga jual, NRV. Profesi telah memilih biaya historis, karena hal ini lebih objektif. Bagaimanapun juga, ditemukan bahwa pemilihan ini adalah tidak tepat untuk beberapa kasus, dan oleh karenanya ada pengecualian terhadap metode biaya historis dari penilaian. Sejumlah akuntan percaya bahwa pengecualian mengindikasikan bahwa biaya historis yang dipilih adalah kekurangan dan seharusnya ditinggalkan dalam kesesuaian dari metode nilai sekarang, juga biaya saat ini atau harga pasar.

Referensi

Ijiri, Yuji, 1975. "Theory of Accounting Measurement, " *Studies in Accounting Research No. 10* (American Accounting Association).

(1983). "On the Accountability Based Conceptual Framework of Accounting, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Summer 1983), pp. 75-81.

Ingram, Robert W., and Frank P. Rayburn, 1989. "Representational Faithfulness and Economic Consequences: Their Roles in Accounting Policy, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Spring 1989), pp. 57-68.

Joyce, Edward, Robert Libby, and Shyam Sunder, 1982. "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Accounting Policy Choices, " *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982, Pt. II), pp. 654-675.

Kam, Vernon, 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

-oo0oo-

Bab Sembilan

AKUNTANSI NILAI SEKARANG

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami tentang relevansi konsep laba
- Memahami tentang konsep laba akuntansi tradisional
- Memahami konsep sifat konsep laba ekonomi
- Memahami konsep konsep pemeliharaan modal
- Memahami tentang konsep nilai sekarang
- Memahami tentang konsep laba bisnis

Teori dan pengukuran laba bisnis menempati posisi sentral dalam literatur akuntansi keuangan dan akuntansi manajerial meski artikel tentang manfaat dan metode pengukuran laba masih berkembang. Mazhab klasik (*classical school*) terutama dikarakteristikkan dengan ketaatan pada postulat unit ukuran dan prinsip biaya historis. Secara umum dikenal sebagai akuntansi biaya historis atau akuntansi konvesional, kelompok klasik menganggap laba akuntansi sebagai laba bisnis. Mazhab neoklasik (*neoclassical school*) terutama dikarakteristikkan dengan pengabaian atas postulat unit ukuran, mengakui perubahan dalam level harga umum, dan ketaatan terhadap prinsip biaya historis. Secara umum disebut sebagai akuntansi biaya historis disesuaikan level harga umum (*general, price-level-adjusted historical cost-accounting*), konsep laba bisnis dari kelompok neoklasik adalah "laba akuntansi disesuaikan dengan level harga umum" (*general, price-level-adjusted accounting laba*).

Mazhab radikal (*radical school*) terutama dikarakteristikkan dengan pilihan nilai sekarang (*current values*) sebagai dasar penilaian. Kelompok ini dibagi dalam dua bentuk. Bentuk pertama, laporan keuangan berbasis nilai sekarang tidak disesuaikan untuk perubahan level harga umum. Secara umum disebut akuntansi nilai sekarang (*current value accounting*), konsep laba bisnis kelompok ini adalah laba sekarang (*current*

laba). Dalam bentuk kedua kelompok radikal, laporan keuangan berbasis nilai sekarang disesuaikan untuk perubahan dalam level harga umum. Secara umum dikenal sebagai akuntansi nilai sekarang disesuaikan level harga umum (general, *price-level-adjusted current-value accounting*), konsep laba bisnis kelompok ini adalah laba sekarang disesuaikan *(adjusted current* laba).

9.1 RELEVANSI KONSEP LABA

Laba merupakan item laporan keuangan mendasar dan penting yang memiliki berbagai kegunaan dalam berbagai konteks. Laba secara umum diyakini sebagai dasar untuk:

1. Laba merupakan dasar untuk perpajakan dan pendistribusian kembali kesejahteraan di antara individual. Versi laba seperti ini dikenal sebagai laba kena pajak (*taxable laba*), dihitung sesuai dengan aturan yang ditetapkan oleh badan fiskal pemerintah. Namun, dua dasar perpajakan lain selain laba juga disarankan. Kepemilikan sumberdaya mungkin menjadi dasar yang lebih adil untuk memajaki entitas ekonomi. Pendapat lainnya adalah bahwa individual seharusnya dipajaki berdasarkan pengeluarannya daripada berdasarkan laba.
2. Laba diyakini sebagai petunjuk bagi kebijakan dividen perusahaan dan penyimpanan. *Laba* yang diakui merupakan indikator jumlah maksimum yang dapat didistribusikan sebagai dividen dan ditahan untuk ekspansi atau diinvestasikan kembali dalam perusahaan. Dengan perbedaan antara akuntansi akrual dan akuntansi kas, namun, perusahaan mungkin mengakui jumlah laba dan pada saat yang sama, tidak memiliki dana untuk membayar dividen. Jadi, pengakuan laba saja tidak menjamin bahwa dividen akan dibayar. Likuiditas dan prospek investasi merupakan variabel tambahan yang diperlukan untuk menentukan kebijakan dividen.
3. Laba dipandang sebagai petunjuk investasi dan pembuatan keputusan. Secara umum dihipotesiskan bahwa investor akan memaksimumkan kembalian atas modal yang diinvestasikan, sepadan dengan tingkat risiko yang dapat diterima. Contoh, komite pelaporan eksternal dari *American Accounting Association* (AAA) mendefenisikan model penilaian pemegang saham normatif yang memusatkan pada: a) aliran dividen per lembar saham di masa mendatang yang diturunkan dari investasi dan b) risiko yang berhubungan dengan aliran tersebut. Model tersebut adalah:

$$V_{ok} = \sum_{i=1}^{m} \frac{(a_{ik})(d_{ik})(m_{ik})}{\prod_{i=1}^{m}[(1+\beta_j)(m_{jk})]} + \frac{(I_{nk} - CG_{nk})(a_{nk})}{\prod_{i=1}^{m}[(1+\beta_j)(m_{jk})]} - I_0$$

Dimana:

$\mathbf{V_{ok}}$	=	nilai sekarang keuntungan subjektif bersih yang dapat diperoleh oleh investor *k* pada periode waktu 0 dengan membeli satu saham pada harga pasar I_0
$\mathbf{D_{ik}}$	=	nilai aliran kas harapan (dividen per saham) selama setiap periode I.
$\mathbf{I_{nk}}$	=	harga transaksi harapan atas saham pada periode n seperti diproyeksikan investor *k,* dikurangi komisi dan pengeluran langsung lain.
$\mathbf{CG_{nk}}$	=	Pajak capital-gains harapan yang harus dibayarkan oleh investor *k* ketika sekuritas dijual pada periode n.
β_1	=	Tingkat kesempatan sebelum paiak untuk investasi bebas risiko. Tingkat ini mungkin berubah sepanjang waktu j.
$\mathbf{n_k}$	=	Periode waktu diskret yang digunakan oleh investor.
$\mathbf{a_{ik}}$	=	Faktor ekivalen kepastian yang menyesuaikan aliran kas harapan pada suatu nilai yaitu bahwa investor berian adalah acuh antar-D, dan aliran kas yang pasti dibayarkan. Faktor ini ditentukan oleh setiap preferensi kegunaan investor untuk risiko.
$\mathbf{m}_{ik}$ $(\mathbf{m_{jk}})$		tingkat pajak marjinal harapan i untuk setiap aliran kas untuk setiap investor k dan untuk setiap periode waktu i atau j.
$\mathbf{I_0}$		Harga transaksi pada saat keputusan.

Komite juga menyarankan bahwa kemampuan perusahaan untuk membayar dividen merupakan fungsi dari variabel-variabel berikut:

a. Aliran kas bersih dari operasi.
b. Aliran kas non operasi.
c. Aliran kas dari perubahan dalam level investasi oleh pemegang saham dan kreditor.
d. Aliran kas dari investasi dalam asset.
e. Aliran kas dari klaim utama
f. Aliran kas dari kejadian random.
g. Sikap manajemen terkait dengan persediaan sumberdaya; dan
h. Kebijakan dividen kas.

Namun terdapat keraguan, bahwa laba akuntansi dapat digunakan untuk memprediksi kebanyakan variabel-variabel tersebut. Sebagai tambahan, telah ada pergantian bertahap dari penekanan konsep laba ke konsep aliran kas. Contoh "*Trueblood Report*" menyatakan tujuan sebagai berikut:

> Tujuan laporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi yang berguna bagi investor dan kreditor untuk memprediksi, membandingkan, dan mengevaluasi aliran kas potensial bagi mereka dalam hal jumlah, waktu dan ketidakpastian.

4. Laba diyakini sebagai sarana prediksi yang membantu dalam memprediksi laba masa mendatang dan kejadian ekonomi di masa mendatang. Pada kenyataannya, nilai laba masa lalu, didasarkan pada biaya historis dan nilai sekarang, telah ditemukan bermanfaat dalam memprediksi nilai laba di masa mendatang untuk kedua versi tersebut. Laba terdiri dari baik hasil operasi atau laba biasa (ordinary laba), hasil non-operasi atau keuntungan dan kerugian luar biasa (*extraordinary gains and losses*), yang jumlahnya sama dengan laba bersih. Laba biasa dianggap bersifat sekarang dan berulang-ulang; keuntungan dan kerugian luar biasa tidak. Hasil-hasil riset menunjukkan bahwa, sebagai prediktor *earning* masa depan, *laba* biasa lebih baik daripada *laba* bersih.

   Karena hasil-hasil berimplikasi bahwa perilaku *laba* bersih mungkin tidak menentu dan tidak berguna untuk pembuatan keputusan investasi, terdapat beberapa alasan untuk menggunakan ukuran laba yang mendukung prediksi yang akurat. Dengan kata lain, perataan laba (*laba smoothing*) dapat dijustifikasi oleh kebutuhan akan kemampuan prediksi yang baik dan dimaksudkan oleh manajemen untuk menunjukkan bentuk trend yang masuk akal sepanjang waktu pada pemakai luar laporan keuangan.

   Perataan laba didefinisi sebagai "memperkecil fluktuasi dengan sengaja atas beberapa level earnings yang sekarang dianggap normal untuk perusahaan". Definisi ini berimplikasi bahwa pilihan harus dibuat diantara sejumlah prosedur akuntansi dan pengukuran untuk meminimalkan perilaku siklis laba akuntansi. Perataan laba dimotivasi oleh keinginan untuk mempertinggi keandalan prediksi yang didasarkan pada laba dan mengurangi risiko yang terkait dengan angka-angka akuntansi. Studi terbaru memfokuskan secara lebih tepat pada pengurangan risiko sistematik melalui dampak perataan laba pada pengurangan kovarian return perusahaan dengan return pasar. Terdapat tiga dimensi perataan yang dapat diidentifikasi:

a. perataan melalui keterjadian dan atau pengakuan kejadian.
b. Perataan melalui alokasi terhadap waktu; dan
c. perataan melalui klasifikasi.

5. Laba diyakini sebagai ukuran efisiensi. Laba merupakan ukuran pengelolaan manajemen atas sumber daya perusahaan dan efisiensi manajemen dalam menjalankan kegiatan perusahaan.
   Hal ini secara baik dinyatakan dalam laporan FASB dari kelompok studi tentang tujuan laporan keuangan, yang menyatakan bahwa "tujuan laporan keuangan adalah untuk informasi yang berguna dalam menilai kemampuan perusahaan dalam menggunakan sumber daya perusahaan secara efektif dalam mencapai tujuan utama perusahaan" dan "proses *earning* yang terdiri dari usaha dan kinerja yang mengarah pada pencapaian tujuan utama perusahaan dalam pengembalian jumlah kas maksimum pada pemilik sepanjang waktu". Tujuan utama manajemen diasumsikan untuk memaksimalkan *earning* per lembar saham. Pada kenyataannya, model maksismisasi kesejahteraan pemegang saham *(stockholders' welfare-maximization* atau *SWM*) mungkin berhadapan dengan model maksimisasi kesejahteraan manajemen (*management welfare-maximazation* atau *MWM*).

Model maksimisasi kesejahteraan manajemen berimplikasi bahwa manajer berusaha meningkatkan gaji dengan memaksimalkan penjualan atau aktiva, tingkat pertumbuhan perusahaan, atau utilitas manajerial. Sebagai hasilnya, Findlay dan Whitmore berpendapat tentang earning sebagai berikut:

> SWM mengasumsikan bahwa *earning* secara objektif ditentukan untuk mengungkapkan posisi waktu bisnis pada pemilik dan pasar modal. MWM mengira menduga manajemen atau penghindaran dalam legalitas pengungkapan penuh dengan tujuan untuk menyajikan operasi perusahaan dalam bentuk yang paling menguntungkan.

Jadi, model maksimisasi kesejahteraan manajemen memberikan keraguan pada laba sebagai ukuran efisiensi. Sebagai kesimpulan, laba mempunyai peran untuk bermain dalam berbagai area, tetapi kegunaannya menjadi subjek atas sejumlah keterbatasan.

9.2 KONSEP LABA AKUNTANSI TRADISIONAL

Deskripsi Laba Akuntansi

Laba akuntansi secara operasional didefinisi sebagai perbedaan antara *revenue realisasian* (*realized revenues*) yang berasal dari transaksi suatu periode

dan berhubungan dengan biaya historis. Definisi ini menunjukkan lima karakteristik laba akuntansi yaitu:

1. Laba akuntansi didasarkan pada transaksi aktual yang diadakan oleh perusahaan (terutama *revenue* yang berasal dari penjualan barang atau jasa dikurangi biaya yang dibutuhkan untuk mencapai penjualan tersebut). Secara konvensional, profesi akuntansi telah menggunakan pendekatan transaksi (eksternal atau internal) untuk pengukuran laba. Transaksi eksplisit (eksternal) hasil dan perolehan barang atau jasa oleh perusahaan dari entitas lain (buktinya objektif); transaksi implisit (internal) hasil dari penggunaan atau alokasi aktiva dalam perusahaan (bukti yang kurang objektif).
2. Laba akuntansi didasarkan pada periode *postulat* dan merujuk pada kinerja keuangan perusahaan selama satu periode tertentu.
3. Laba akuntansi didasarkan pada *prinsip revenue* dan memerlukan definisi, pengukuran, dan pengakuan *revenue*. Secara umum, prinsip realisasi merupakan penguji pengakuan revenue dan, pada gilirannya, untuk pengakuan laba.
4. Laba akuntansi meminta pengukuran biaya (*expenses*) dalam hal biaya historis bagi perusahaan, merupakan ketaatan yang kuat pada prinsip biaya. Aktiva dicatat pada harga perolehannya hingga penjualan terealisir, pada saat perubahan nilai diakui. Jadi, biaya merupakan aktiva yang telah digunakan (*expired assets*) atau biaya perolehan yang telah digunakan (*expired aquisition cost*).
5. Laba akuntansi meminta bahwa revenue realisasian pada suatu periode dikaitkan dengan biaya relevan yang layak. Oleh sebab itu, laba akuntansi didasarkan pada prinsip penandingan. Secara mendasar, biaya tertentu atau biaya periode ditandingkan dengan *revenues* dan biaya lain dilaporkan dan dipindahkan sebagai aktiva. Biaya yang dialokasikan dan ditandingkan dengan *revenues* dianggap telah digunakan jasa potensialnya.

Keuntungan Laba Akuntansi

Tokoh atau para pembela laba akuntansi antara lain adalah Ijiri, Kohler, Littleton, dan Mautz. Mereka mengungkapkan:

1. Argumen pertama dalam hal laba akuntansi adalah bahwa laba memiliki daya tahan pengujian waktu. Kebanyakan pemakai data akuntansi meyakini bahwa laba akuntansi berguna dan bahwa laba merupakan determinan pola praktik dan pemikiran para pembuat keputusan.
2. Karena didasarkan pada transaksi yang faktual, aktual, laba akuntan diukur dan dilaporkan secara objektif dan kemudian secara mendasar dapat diveri-

fikasi. Objektivitas secara umum didorong oleh keyakinan pendukung penggunaan laba akuntansi bahwa akuntansi seharusnya melaporkan fakta daripada nilai. Seperti pernyataan Kohler, "akuntansi tidak akan pernah menjadi sarana untuk mengukur nilai (sekarang), perubahan dalam nilai atau penyajian kegunaan aktiva atau kelompok asset".

3. Dengan menggantungkan pada prinsip realisasi untuk pengakuan revenue, laba akuntansi memenuhi kriteria konservatisme. Dengan kata lain, perhatian yang layak diberikan pada pengukuran dan pelaporan laba dengan mengabaikan perubahan nilai dan hanya mengakui keuntungan realisasian.
4. Laba akuntansi dianggap berguna untuk tujuan pengendalian, terutama pelaporan yang bergubungan dengan bagaimana manajemen menggunakan sumberdaya yang dipercayakan padanya. *Laba* akuntansi menyampaikan latar belakang cerita tentang cara manajemen memenuhi tanggung jawabnya.

Kerugian Laba Akuntansi

Sebagai tambahan untuk memperkuat pertahanan, laba akuntansi juga telah dikritik dalam literatur untuk berbagai keterbatasannya. Secara mendasar, pendapat yang melawan penggunaan laba akuntansi mempertanyakan relevansinya untuk pembuatan keputusan. Perhatikan beberapa argumen berikut ini.

1. Argumen pertama adalah bahwa laba akuntansi gagal untuk mengakui *unrealized* dalam peningkatan nilai aktiva yang dimiliki dalam periode tertentu dengan penerapan biaya historis dan prinsip realisasi. Hal ini menghalangi manfaat informasi yang diungkapkan dan memungkinkan pengungkapan heterogen atas keuntungan campuran dari periode sebelumnya dan periode berjalan. Hasil bersih tidak menggambarkan secara efektif laba periode berjalan.
2. Argumen kedua adalah bahwa ketergantungan laba akuntansi pada prinsip biaya historis membuat pembandingan menjadi sulit, karena perbedaan metode perhitungan biaya yang diterima (sebagai contoh, perbedaan metode penilaian persediaan) dan perbedaan metode alokasi biaya dianggap arbitrer dan tidak dapat diperbaiki.
3. Ketiga, ketergantungan laba akuntansi pada prinsip realisasi, prinsip biaya historis dan konservatisme mungkin menghasilkan data yang menyesatkan dan dipahami secara salah atau data yang tidak relevan bagi pemakai. Alasannya adalah kurang bermanfaatnya rasio-rasio yang didasarkan pada laporan keuangan yang dibuat sesuai dengan prinsip-prinsip tersebut.

Ketergantungan pada prinsip biaya historis memberikan kesan pada pemakai bahwa neraca menunjukkan nilai pendekatan dari pada semata-mata laporan

tentang saldo biaya yang tidak dialokasikan. Sebagai tambahan, penekanan pada penentuan laba telah mendorong penyelesaian isu-isu kontroversial berdasarkan dampaknya pada laporan laba, dengan demikian penciptaan campuran item-item pada neraca cukup sulit untuk didefinisi (sebagai contoh, debit dan kredit alokasi pajak tangguhan).

9.3 SIFAT KONSEP LABA EKONOMI

Konsep laba selalu menjadi sesuatu yang menarik bagi ahli-ahli ekonomi. Adam Smith adalah ahli ekonomi pertama yang mendefinisi laba sebagai peningkatan dalam kesejahteraan. Kebanyakan ahli ekonomi klasik, khususnya Marshall, mengikuti konsep laba dari Smith dan mengkaitkan konseptualisasi pada praktik bisnis.Contoh, mereka memisahkan modal tetap dan modal berputar (kerja), memisahkan modal fisik dan laba, dan menekankan realisasi sebagai pengujian atas pengakuan laba. Mendekati akhir abad 19, pemahaman bahwa laba adalah lebih dari sekadar kas dinyatakan dalam teori Von Bohm Bawerk tentang modal dan laba. Von Bohm Bawerk berusaha untuk mengembangkan konsep laba nonmoneter meski pergerakan moneter mendominasi analisis ekonomi pada saat itu.

Pada awal abad 20, ide-ide yang terkait dengan laba berkembang. Fisher, Lindahl, dan Hicks memberikan pandangan baru tentang sifat konsep ekonomi tentang laba. Fisher mendefinisi laba ekonomi sebagai serangkaian kejadian yang berhubungan dengan kondisi yang berbeda: *laba* batin (*psychic laba*), *laba* sesungguhnya (*real laba*), dan laba uang (*money laba*).

- Laba kepuasan batin adalah konsumsi sesorang sesungguhnya atas barang dan jasa yang menghasilkan kesenangan batin dan kepuasan atas keinginan.
- Laba kepuasan batin merupakan konsep psikologis yang tidak dapat diukur secara langsung, tetapi dapat diproksikan oleh laba sesungguhnya.
- Laba sesungguhnya adalah pernyataan atas kejadian yang memberikan peningkatan kesenangan batin. Ukuran terbaik untuk laba sesungguhnya adalah biaya hidup (*cost of living*).

Dengan kata lain, kepuasan tercipta oleh kesenangan batin atas keuntungan diukur oleh pembayaran uang yang dijualkan untuk memperoleh barang dan jasa sebelum atau sesudah konsumsi. Jadi, laba batin, laba sesungguhnya, dan biaya hidup merupakan tiga tahap laba yang berbeda.

Laba uang menunjukkan semua uang yang diterima dan dengan tujuan digunakan untuk konsumsi guna memenuhi biaya hidup. Meskipun laba batin merupakan level laba yang paling fundamental tetapi laba uang adalah tahap laba

yang paling sering dirujuk sebagai laba. Fisher meyakini bahwa laba sesungguhnya merupakan laba yang paling praktis bagi akuntan.

Lindahl memperkenalkan konsep laba sebagai kepentingan (*interest*), dengan merujuk pada apresiasi atas barang modal yang berlanjut sepanjang waktu. Perbedaan antara kepentingan dan konsumsi yang diharapkan untuk periode tertentu dianggap sebagai simpanan (*saving*). Ide ini mendorong pada konsep *laba* ekonomi berterima umum sebagai konsumsi ditambah simpanan yang diharapkan dilakukan selama periode tertentu, simpanan sama dengan perubahan dalam modal ekonomi. Hal ini dapat dinyatakan dengan rumus:

$$Y_e = C + (K_t - K_{t-1})$$

di mana:

Y_e = laba ekonomi
C = konsumsi
K_t = modal pada periode t
K_{t-1} = modal pada periode t-1

Hicks menggunakan konsep yang diperkenalkan oleh Fisher dan Lindahl untuk mengembangkan teori umum *laba* ekonomi, yang mendefinisi *laba* seorang individu sebagai "jumlah maksimum yang dapat dikonsumsi selama seminggu dan tetap berharap untuk mampu (*well-off*) pada akhir minggu seperti ia berada pada awal minggu". Definisi ini telah menjadi dasar bagi berbagai diskusi tentang konsep *laba*. Satu problem yang timbul dengan definisi ini, bagaimanapun, adalah kurangnya konsensus dalam menginterpretasikan istilah "mampu", atau "*welloffness"*. Interpretasi yang paling diterima adalah pemeliharaan modal, yang dalam kasus *laba* menurut Hicks adalah jumlah maksimum yang dapat dikonsumsi dalam periode tertentu dan tetap memelihara keutuhan modal.

9.4 KONSEP PEMELIHARAAN MODAL

Konsep pemeliharaan modal berimplikasi bahwa *laba* diakui setelah modal dipelihara atau biaya telah dipulihkan. *Retum on capital (laba)* dibedakan dari *return of capital* (*cost recovery*). Dua prinsip konsep pemeliharaan modal atau pemulihan biaya dinyatakan baik dalam pengertian unit uang (modal keuangan) dan dalam pengertian unit daya beli umum sama (modal fisik). Jadi kita memiliki empat konsep pemeliharaan modal antara lain:

1. Pemeliharaan uang (*money maintenance*): modal keuangan diukur dalam unit uang.

2. Pemeliharaan daya beli umum uang (*general purchasing-power money maintenance*): modal keuangan diukur dalam unit daya beli umum yang sama.
3. Pemeliharaan kapasitas produktif (*productive-capacity maintenance*) : modal fisik diukur dengan unit uang.
4. Pemeliharaan kapasitas produktif daya beli umum (*general puchasing-power, productive-capacity maintenance*) : modal fisik dihitung dalam unit daya beli umum sama.

Konsep pertama mengisyaratkan bahwa modal keuangan yang diinvestasikan atau diinvestasikan kembali oleh pemilik dipertahankan. Dalam konsep pemeliharaan modal, *laba* sama dengan perubahan dalam aktiva bersih yang disesuaikan dengan transaksi modal dan dinyatakan dalam dolar. Akuntansi konvensional yang menggantungkan pada biaya historis untuk penilaian aktiva dan utang, sesuai dengan konsep pemeliharaan modal.

Konsep kedua berimplikasi bahwa daya beli modal keuangan yang diinvestasikan atau diinvestasikan kembali oleh pemilik dipertahankan. Menurut konsep pemeliharaan uang dengan daya beli umum sama *laba* sama dengan perubahan dalam aktiva bersih yang disesuaikan dengan transaksi modal dan dinyatakan dalam unit uang dengan daya beli umum sama. Laporan keuangan biaya historis dengan penyesuaian tingkat harga umum *(general price-level adjusted), s*esuai dengan konsep pemeliharaan uang daya beli umum.

Konsep ketiga berimplikasi bahwa kapasitas produktif fisik perusahaan dipelihara. Interpretasi makna khusus "kapasitas produktif" berbeda-beda. *Sandilands* Report di Inggris menginterpretasikan kapasitas produktif sebagai berikut: Apa yang dimaksud dengan " kapasitas produktif" perusahaan dan bagaimana hal tersebut dipertahankan secara utuh?. Kita memiliki berbagai saran bagaimana perhitungan kapasitas produktif seharusnya dibuat, mana yang diklasifikasikan kedalam tiga definisi alternatif dari kapasitas produksi :

1. Kapasitas produksi seharusnya didefinisi sebagai aktiva fisik yang dimiliki perusahaan, sehingga profit merupakan jumlah yang dapat didistribusikan setelah membuat persediaan yang memadai untuk menggantikan aktiva fisik yang dimiliki oleh perusahaan seperti yang dikonsumsi atau digunakan.
2. Kapasitas produksi seharusnya didefinisi sebagai kapasitas untuk menghasilkan volume barang dan jasa (*output*) yang sama dalam tahun berikutnya seperti diproduksi dalam tahun sekarang.
3. Kapasitas produktif seharusnya didefinisi sebagai kapasitas untuk menghasilkan nilai (*value*) barang dan jasa (*output*) yang sama dalam tahun berikutnya seperti diproduksi dalam tahun sekarang.

Meskipun definisi pertama kapasitas produktif menurut aktiva yang sama tidak memberikan perbaikan teknologi, dua definisi terakhir yaitu jumlah output sama dan nilai output sama memungkinkan dilakukannya perbaikan teknologi. Pemeliharaan kapasitas produktif merupakan konsep pemeliharaan modal yang digunakan dalam akuntansi nilai sekarang yang mengungkapkan aktiva dan utang dalam laporan keuangan pada nilainya sekarang.

Terakhir, konsep keempat pemeliharaan modal berimplikasi pemeliharaan kapasitas produktif fisik perusahaan yang diukur dalam unit daya beli sama. Pemeliharaan kapasitas produktif dengan daya beli umum merupakan konsep pemeliharaan modal yang digunakan dalam akuntani nilai sekarang dengan penyesuaian level harga umum. Contoh-contoh berikut ini menggambarkan dampak dari setiap konsep pemeliharaan modal terhadap laporan laba.

Andaikan suatu perusahaan memiliki aktiva bersih sebesar Rp. 2000 pada awal dan Rp. 3000 pada akhir periode tertentu. Juga diasumsikan sejumlah Rp. 2500 aktiva bersih diminta untuk memelihara kapasitas produktif fisik perusahaan sesungguhnya dan bahwa level harga umum meningkat 10 persen selama periode. Menurut setiap konsep pemeliharaan modal, laba perusahaan akan sama dengan:

- Pemeliharaan uang:
  Rp. 3.000 - Rp. 2.000 = Rp. 1.000
- Pemeliharaan daya beli umum:
  Rp. 3.000 - [Rp. 2.000 + (0, 10 x Rp. 2.000)] = Rp. 800
- Pemeliharaan kapasitas produktif:
  Rp. 3.000 - Rp. 2.500 = Rp. 500
- Pemeliharaan kapasitas produktif dengan daya beli umum:
  Rp. 3.000 - [Rp. 2.500 + (0, 10 x Rp. 2.500)l = Rp. 250

Laba akuntansi adalah Rp. 1000, *laba* akuntansi disesuaikan level harga umum sebesar Rp. 800, *laba* berbasis nilai sekarang Rp. 500, dan *laba* berbasis nilai sekarang disesuaikan level harga umum sebesar Rp. 250.

9.5 KONSEP NILAI SEKARANG

Konsep pemeliharaan kapasitas produktif menghendaki bahwa aktiva dan utang perusahaan disajikan dalam nilai sekarang. Nilai sekarang dapat dihitung dengan dasar:

1. Kapitalisasi, atau metode nilai tunai *(present-value method);*
2. Harga beli sekarang *(current entry price*);

3. Harga jual sekarang *(current exit price)*; atau
4. Kombinasi nilai yang diturunkan dari ketiga metode tersebut.

Kapitalisasi

Dalam metode kapitalisasi untuk menghitung nilai sekarang (*current value*), kapitalisasi atau nilai tunai (*present value*) suatu aktiva, kelompok aktiva atau total aktiva adalah jumlah diskonto aliran kas harapan yang terkait dengan aktiva, kelompok aktiva, atau aktiva selama umur manfaatnya.

Untuk menghitung nilai kapitalisasi, terdapat empat hal yang harus diketahui, yaitu:

- Aliran kas harapan yang dihasilkan dari penggunaan atau pelepasan aktiva
- Waktu aliran kas harapan tersebut
- Jumlah tahun dari sisa manfaat aktiva, dan
- Tingkat diskonto yang layak.

Jika variabel-variabel tersebut dapat ditentukan dengan cara yang akurat dan objektif, metode kapitalisasi atau nilai tunai dapat dinyatakan sebagai berikut:

$$Vok = \sum_{j=1}^{m} \frac{R_j}{(1+i)^j} \quad P_1 = \sum_{j=2}^{m} \frac{R_j}{(I+i)^{j-1}} \quad dan \quad I_1 = (P_1 - P_0) + R_j$$

di mana:

P_o = nilai kapitalisasi atau nilai tunai pada waktu 0.
P_1 = nilai kapitalisasi atau nilai tunai pada waktu 1
I_1 = *laba* untuk tahun pertama
R_j = aliran kas bersih harapan dalarn periode j
i = tingkat diskonto yang layak
n = umur aktiva yang masih tersisa.

Mengingat laba akuntansi berbasis data historis untuk periode tertentu diberi label post laba, atau laba periodik, laba nilai tunai adalah total pure-profit laba yang diharapkan diperoleh dalam cakrawala perencanaan perusahan. Laba tersebut adalah ex ante laba, atau laba ekonomi, yang merefleksikan harapan tentang aliran kas masa depan. Laba ini dihitung ketika semua variabel yang relevan diketahui dengan kepastian sebaik ketika semua variabel yang relevan adalah probabilistik (?). Contoh, asumsikan bahwa aliran kas berikut ini diharapkan akan dihasilkan dari total aktiva perusahaan dengan sisa umur manfaat empat tahun

Tahun	0	1	2	3	4
Aliran kas	-	Rp. 7.000	Rp. 8.500	Rp. 10.000	Rp. 12.000

Jika tingkat diskonto yang layak diasumsikan sebesar 5%, maka nilai tunai pada awal tahun 1 akan sebesar Rp. 32.887, yang (menggunakan tabel nilal tunai) dihitung: Nilal Kapitalisasi pada awal tahun 1.

Nilai Kapitalisasi pada awal tahun I					Nilai Kapitalisasi pada akhir tahun I				
$ 7.000	x	0, 9524	=	Rp. 6.667	Rp. 8.500	x	0, 9524	=	Rp. 8.095
8.500	x	0, 9071	=	7.710	10.000	x	0, 9070	=	9.070
10.000	x	0, 8638	=	8.638	12.000	x	0, 8638	=	10.366
12.000	x	0, 8227	=	9.872					
				Rp. **32.887**					Rp. 27.531

Laba tahun pertama dapat dihitung sebagai berikut:

	Aliran kas harapan dari penggunaan aktiva tahun 1	**Rp. 7.000**
+	nilai kapitalisasi total aktiva pada akhir tahun 1	Rp. 27.531
=	nilai total perusahaan pada akhir tahun 1	Rp. 34.531
-	nilai kapitalisasi total aktiva pada awal tahun 1	Rp. 32.887
=	*Laba* untuk tahun 1	Rp. 1.644

Nilai tunai atau *laba* ekonomi menunjukkan peningkatan riil dalam nilai perusahaan dalam tahun pertama. Nilai ini ekuivalen dengan 5 persen dari modal awal sebesar Rp. 32.887. Karena kebanyakan ilmuwan mendefinisi tingkat diskonto sebagai tingkat kembalian *subjektif (subjective rate return*), Edwards dan Bell menyebut nilai tunai atau laba ekonomi sebagai profit subjektif. Berbagai tingkat diskonto yang layak digunakan untuk menghitung nilai kapitalisasi adalah:

1. Tingkat diskonto historis (*historical rate discount*)
2. Tingkat diskonto sekarang (*current rate discount*)
3. Tingkat diskonto ekspektasian rata-rata (*average expected rate of discount*)
4. Biaya modal rata-rata tertimbang (*weighted-average cost of capital*)
5. Tingkat pinjaman tambahan (*incremental borrowing rate*).

FASB dengan tepat mendefinisi tingkat diskonto tersebut sebagai berikut:

1. Tingkat diskonto historis adalah tingkat kembalian yang implisit dalam jumlah kas (atau uang lain) yang dibayarkan untuk memperoleh aktiva. Secara lebih spesifik, adalah tingkat diskonto yang, pada tanggal perolehan, menyebabkan nilai tunai aliran kas harapan dari aktiva sama dengan biaya historis aktiva.

2. Tingkat diskonto sekarang adalah tingkat kembalian yang implisit dalam jumlah kas (atau uang lain) yang seharusnya dibayarkan jika aktiva yang sama diperoleh sekarang.
   Tingkat diskonto ekspektasian rata-rata adalah rata-rata tingkat kembalian yang diharapkan diperoleh pada aktiva yang serupa selama beberapa periode mendatang (biasanya jangka panjang).
3. Biaya modal rata-rata tertimbang didasarkan pada struktur tertentu, yaitu rasio tertentu atas utang jangka panjang, ekuitas pernegang saham preferen, dan ekuitas pemegang saham biasa.

Tingkat pinjaman tambahan adalah tingkat bunga yang seharusnya dibayarkan untuk mendapatkan tambahan modal sekarang. Variabel-variabel yang terbeli dalam formula nilai kapitalisasi semata-mata harapan yang merupakan subjek perubahan. Pada akhir tahun pertama, sebagai contoh, andaikan diestimasikan bahwa aliran kas harapan akan sebesar Rp. 10.000 setiap tahun selama tiga tahun, dari pada Rp. 8.500, $10.000, dan Rp. 12.000. Laba nilai tunai untuk tahun pertama ditemukan sebagai berikut:

	Aliran kas harapan dari penggunaan aktiva tahun 1	Rp. 7.000
+	nilai kapitalisasi pada akhir tahun 1atas aliran kas	Rp. 27.232
=	nilai total perusahaan pada akhir tahun 1	Rp. 34.232
-	nilai kapitalisasi total aktiva pada awal tahun 1	Rp. 32.887
=	*Laba* untuk tahun 1	Rp. 1.345

Laba baru untuk tahun tersebut (Rp. 1.345) meliputi elemen-elemen berikut ini:

Laba ekonomi antisipasian (0, 05 x $32.887)	Rp. 1.644
Pengurangan dalam nilai kapitalisasi perusahaan	Rp. (299)
Laba untuk tahun 1	Rp. 1.345

Meskipun kita mempertimbangkan pengurangan nilai kapitalisasi perusahaan sebagai kerugian dalam analisis ini, titik pandang lain mempertimbangkan semata-mata sebagai penyesuaian atas nilai asli perusahaan karena perubahan dalam ekspektsian. Dengan kata lain, nilai kapitalisasi perusahaan didasarkan pada ekspektasi baru sebesar Rp. 32.602 dari pada Rp. 32.887. Konsekuensinya, *laba* baru untuk tahun 1 (Rp. 1.345) akan meliputi elemen-elemen sebagai berikut:

Laba ekonomi (0, 05 x $32.602)	Rp. 1.630
Perubahan dlm nilai asli perusahaan($32.887 - $32.602)	Rp. (285)
Penurunan dalam nilai kapitalisasi	Rp. 1.345

Pertanyaan selanjutnya yang muncul terkait dengan sifat perbedaan antara laba tunai atau laba ekonomi dan laba akuntansi.

Laba ekonomi come ex ante yang didasarkan pada ekspektasi aliran kas di masa mendatang; laba akuntansi adalah laba ex post atau laba periodik didasarkan pada nilai historis. Solomons, dalam revisinya terhadap pekerjaan Alexander, mengajukan perbedaan antara laba ekonomi dan laba akuntansi sebagai berikut:

Laba akuntansi

+ perubahan aktiva berujud yang tidak terealisasi
- Perubahan aktiva berujud realisasian yang terJadi pada periode sebelumnya
+ Perubahan dalam nilai aktiva tidak berujud
= *laba* ekonomi

Dalam hal ini, aktiva tidak berwujud tidak mengacu pada aktiva tidak berwujud konvensional yang ditemukan dalam neraca, tetapi merujuk pada konsep yang disebut goodwill subjektif *(subjective goodwill),* yang berasal dari penggunaan harapan dalam penghitungan laba ekonomi.

Metode nilai kapitalisasi dianggap bermanfaat untuk berbagai keputusan operasi jangka panjang seperti penganggaran modal (*capital budgeting*) dan pengembangan produk. Pilihan yang menghasilkan nilai kapitalisasi positif tertinggi dianggap merupakan metode terbaik. Nilal kapitalisasi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang juga digunakan dalam laporan keuangan, seperti ditunjukkan oleh APB Opinion no. 21, *Interest on Receivables and Payables.* Nilai kapitalisasi secara umum dipertimbangkan sebagai atribut ideal untuk aktiva dan utang, meskipun hal tersebut menunjukkan beberapa keterbatasan konseptual dan praktik. Dari sudut pandang praktik, nilai kapitalisasi memiliki kelemahan dari sifat subjektif ekspektasi yang digunakan untuk penghitungan. Dari sudut pandang konseptual, nilai kapitalisasi memiliki kelemahan karena:

1. kurangnya penyesuaian yang memadai untuk preferensi risiko semua pemakai
2. mengabaikan kontribusi factor-faktor selain aktiva fisik terhadap aliran kas
3. kesulitan mengalokasiltan alitan kas total ke faktor-faktor terpisah yang memberikan kontribusi, dan
4. fakta bahwa nilai tunai maffinal atas aktiva fisik yang digunakan secara bersama dalam operasi tidak dapat ditambahkan bersama-sama untuk mendapatkan nilai perusahaan.

Dalam contoh sebelumnya, *laba* ekonomi untuk periode empat tahun sama dengan Rp. 4.613, seperti ditunjukkan dalam tabel 9.1. Asumsikan penyusutan

tahunan sebesar Rp. 7. 000, laba akuntansi akan sama dengan Rp. 9.500. Perbedaan antara laba ekonomi dan laba akuntansi adalah sebesar Rp. 4.887, yang merupakan goodwill subjektif. Rekonsiliasi disajikan dalam tabel 9.2

Tabel 9.1 *Perhitungan Laba Ekonomi*

	(1)	(2)	(3)	(4)
	Nilai kapitalisasi pada awal tahun	Nilai kapitalisasi pada akhir tahun	Aliran kas ekspektasian untuk satu tahun	Profit ekonomi (4) = (2) + (3) - (1)
Tahun	Rp.	Rp.	Rp.	Rp.
1	32.887	27.531	7.000	1.644
2	27.531	20.408	8.500	1.377
3	20.408	11.428, 8	10.000	1.020, 8
4	11.428, 8		12.000	571, 2
Total profit ekonomi				4.613
Total aliran kas			37.500	
Total biaya penyusutan (diasumsikan)			28.000	
Laba akuntansi			9.500	9.500
Goodwill subjektif				4.887

Tabel 9.2 *Rekonsiliasi Laba ekonomi dan laba akuntansi*

Tahun	Akumulasi Penyusutan Rp	Goodwill Subjektif Rp	Perbedaan Rp
1	7.000	5.356, 0	(1.644)
2	7.000	7.123, 0	123, 0
3	7.000	8.979, 2	1.979, 2
4	7.000	11.428, 8	4.428, 8
Total	28.000	32.887, 0	4.887, 0

Harga Beli Sekarang

Interpretasi harga beli sekarang

Harga beli sekarang menunjukkan jumlah kas atau uang lainnya yang diperlukan untuk mendapatkan aktiva yang sama atau ekuivalen. Interpretasi harga beli sekarang yang telah digunakan adalah sebagai berikut:

1. *Biaya pengganti* (*replacement cost*) sama dengan jumlah kas atau uang lain yang dibutuhkan untuk memperoleh aktiva yang ekuivalen pada pasar tangan kedua yang memiliki sisa umur manfaat sama.
2. *Biaya reproduksi* (*reproduction cost*) sama dengan jumlah kas atau uang lain yang dibutuhkan untuk memperoleh aktiva yang identik dengan aktiva yang ada.

Edwar dan Bell memfokuskan pada penggantian aktiva yang ada dengan aktiva yang identik:

> Harus diingat bahwa tidak ada biaya sekarang atas jasa ekuivalen disediakan oleh aktiva tetap selama beberapa periode waktu yang akan kita ukur, tetapi biaya sekarang atas penggunaan aktiva tetap tertentu yang dipilih untuk diadopsi oleh wirausahawan dan sekarang masih digunakan. Yaitu keputusan tertentu yang diinginkan oleh wirausahawan untuk mengevaluasi dengan dasar data akuntansi. Adalah baik bila kemudian mereka ingin membandingkan data tersebut dengan data *opportunity cost* yang terkait dengan penjualan dan/atau penggantian aktiva tetap, tetapi dengan tujuan membuat keputusan ini tentang masa depan, mereka harus memiliki informasi tentang aktual, sekarang dan masa lampau.

Meskipun biaya pengganti terpakai (*replecement cost-used*) dan biaya reproduksi, menekankan pada penggantian aktiva yang telah ada, biaya pengganti baru (*replacement cost-new*) menekankan pada penggantian kapasitas produktif aktiva. Biaya pengganti sama dengan jumlah kas atau uang lainnya yang diperlukan untuk mengganti atau menghasilkan kembali kapasitas produktif aktiva dengan aktiva baru yang merefleksikan perubahan teknologi. Contoh, Paton mempertimbangkan alternatif penggantian aktiva yang ada dengan aktiva yang memiliki kapasitas ekuivalen:

> Perlu dipahami bahwa biaya pengganti yang signifikan adalah biaya penyediaan, kapasitas yang ada untuk menghasilkan dalam pengertian tersedianya metode yang paling mutakhir.
>
> Jadi, adalah cukup banyak membuang-buang waktu untuk mengestimasi biaya pengganti unit pabrik yang usang atau setengah usang secara harfiah; estimasi seperti ini tidak akan pernah menghasilkan dasar untuk penilaian yang memadai atas properti maupun menyediakan ukuran yang berguna atas biaya operasi sekarang. Kenyataan yang ada adalah apakah biaya tersebut menggantikan kapasitas yang tergambarkan pada aktiva yang ada dengan mesin berdesain modern. Dari sudut pandang lain, biaya pengganti merupakan dasar yang signifikan untuk mengukur nilai ekonomi penting atas properti yang digunakan hanya dalam kasus fasilitas standar yang mutakhir.

Karakteristik umum dari tiga gagasan harga beli sekarang adalah bahwa kesemuanya berhubungan dengan biaya pengganti atau reproduksi aktiva yang dimiliki. Isu yang masih harus diselesaikan adalah pemilihan metode pengukuran harga beli sekarang. Tiga metode yang paling disarankan untuk digunakan adalah harga pasar terdaftar (*quoted market prices*), indeks harga khusus (*specific price indexes*), dan penilaian (*appraisals*) atau estimasi manajemen. Komite *American Accounting Association* tentang konsep dan standar telah menyatakan tatanan preferensi berikut:

> Biaya sekarang untuk mendapatkan jasa yang sama atau ekuivalen seharusnya menjadi dasar untuk penilaian akuisisi berikutnya, seperti pada tanggal terjadinya akuisisi. Ketika terdapat pasar tetap untuk aktiva yang semacarn dan sekondisi, harga pasar terdaftar memberikan bukti yang paling objektif bagi biaya sekarang. Beberapa harga mungkin tersedia untuk tanah, bangunan, dan tipe-tipe dari peralatan standar. Ketika tidak tersedia pasar yang tetap untuk aktiva yang semacam dan sekondisi, biaya sekarang dapat diestimasi dengan merujuk pada harga beli aktiva yang memiliki kapasitas jasa ekuivalen. Harga beli untuk aktiva substitusi seperti ini seharusnya disesuaikan untuk perbedaan karakteristik operasi seperti biaya, kapasitas, dan kualitas. Dalam kasus lain, penyesuaian biaya historis dengan menggunakan indeks harga tertentu dapat memberikan perkiraan yang layak bagi biaya sekarang. Penilaian dapat diterima hanya jika mereka didasarkan pada metode estimasi biaya di atas.

Akuntansi untuk keuntungan dan kerugian penyimpanan

Penilaian aktiva dan utang pada harga beli sekarang menyebabkan timbulnya keuntungan dan kerugian penyimpanan sebagai perubahan harga beli selama periode waktu ketika mereka dimiliki atau diterima oleh perusahaan. Keuntungan dan kerugian penyimpanan dapat dibagi menjadi dua elemen:

1. Keuntungan dan kerugian penyimpanan yang terealisasi sehubungan dengan itemitem yang terjual atau pembebasan utang; dan
2. Keuntungan dan kerugian penyimpangan yang tidak terealisasi sehubungan dengan item item yang masih dimiliki atau utang yang ada pada akhir periode pelaporan.

Keuntungan dan kerugian penyimpanan ini dapat diklasifikasi sebagai laba ketika pemeliharaan modal dipandang semata-mata dalam pengertian uang. Mereka juga dapat diklasifikasi sebagai penyesuaian modal (*capital adjustments*), karena mereka mengukur elemen tambahan atas laba yang harus ditahan untuk memelihara kapasitas produktif yang sedang berjalan. Jadi, justifikasi untuk

keuntungan dan kerugian penyimpanan atas penyesuaian modal terkait dengan definisi tertentu dari *laba.*

Pendukung alternatif penyesuaian modal menyukai definisi *laba* berdasarkan pemeliharaan modal fisik. Pendekatan seperti ini mendefinisi profit suatu entitas untuk periode tertentu sebagai jumlah maksimum yang dapat didistribusikan dan tetap memelihara kapabilitas operasi pada tingkat yang sama dengan awal periode. Karena perubahan dalam biaya pengganti tidak dapat didistribusikan tanpa mengganggu kapabilitas operasi entitas, pendekatan ini menyatakan bahwa perubahan biaya pengganti diklasifikasi sebagai penyesuaian modal.

Pendukung alternatif ini menyukai definisi laba berdasarkan pemeliharaan modal keuangan (*money-maintenance concept*). Pendekatan ini mendefinisi *profit* sebagai jumlah maksimum yang dapat didistribusikan dan tetap memelihara modal keuangan yang diinvestasikan pada tingkat yang sama dengan awal periode. Pendekatan ini menyatakan bahwa perubahan biaya pengganti dapat diklasifikasi sebagai keuntungan dan kerugian penyimpanan. Literatur akademik memberikan dua pendapat alternatif yang mendukung perlakuan keuntungan penyimpanan.

1. Pendapat pertama adalah bahwa keuntungan penyimpanan menunjukkan penghematan biaya yang dapat direalisasi (*realizable cost savings*) dalam arti bahwa entitas dalam keadaan lebih baik karena sekarang memiliki biaya lebih untuk memperoleh aktiva.
2. Pendapat kedua adalah bahwa perubahan biaya pengganti dipandang sebagai surogasi untuk perubahan dalam nilai realisasian bersih (*net realizable value*) atau nilai kapitalisasi.

Jadi, keuntungan penyimpanan menunjukkan peningkatan dalam peneriman bersih harapan dari penggunaan atau penjualan aktiva di masa mendatang. Dua contoh berikut ini menggambarkan perlakuan akuntansi atas keuntungan dan kerugian penyimpanan untuk persediaan dan aktiva yang didepresiasi.

Contoh 1 :

Perlakuan akuntansi persediaan pada harga beli sekarang dan hubungannya dengan keuntungan dan kerugian penyimpanan. Asumsikan bahwa perusahaan berinvestasi sebesar Rp. 6000 dalam perusahaan baru pada tanggal 1 Januari. Pada tanggal yang sama, perusahaan membeli 1000 pon kopi dengan harga Rp.6 per pon. Selama setahun, perusahaan menjual 600 pon kopi dengan harga Rp.10 per pon ketika biaya pengganti sebesar Rp.8 per pon. Biaya pengganti kopi pada akhir tahun sebesar Rp.9 per ton. Jurnal akuntansinya adalah sebagai berikut:

Persediaan barang dagangan (1.000 x $6)	**6.000**	
Kas		6.000
(untuk mencatat pembelian barang dagangan)		
Kas	6.000	
Biaya barang terjual (600 x Rp.**8)**	4.800	
Penjualan (600 x Rp.10)		6000
Persediaan barang dagangan (600 x Rp.8)		4.800
(untuk mencatat penjualan barang dagangan)		
Persediaan barang dagangan	2.400	
Keuntungan penyimpanan terealisasi [600 x (Rp.8 - Rp.6)]		1.200
Keuntungan penyimpanan tidak terealisasi [600 x (Rp.8 - Rp.6)]		1.200
(untuk mencatat keuntungan penyimpanan)		

Contoh 2

Perlakuan akuntansi untuk aktiva tidak lancar pada harga beli sekarang dan hubungan dengan keuntungan dan kerugian penyimpanan. Asumsikan bahwa perusahaan membeli aktiva seharga Rp.2.000 dengan masa manfaat 4 tahun dan biaya pengganti meningkat sebesar Rp.1.000 per tahun. Biaya penyusutan harus ditentukan dengan dasar biaya pengganti. Kebanyakan pendukung metode biaya pengganti setuju terhadap perlunya memasukkan jumlah tambahan dalam biaya sekarang sebagai penyusutan "*catch-up*", "make-up" atau "*back-log*" jika biaya pengganti terus menerus meningkat selama masa manfaat aktiva. Penentuan penyusutan "back-log" ditunjukkan dalam tabel 9.3. sebagai berikut:

Tahun	1	2	3	4
Biaya pengganti akhir tahun	3.000	4.000	5.000	6.000
Biaya penyusutan berbasis biaya pengganti	750	1.000	1.250	1.500
Penyusutan "back-log"	-	250	500	750
Akumulasi penyusutan pembukaan		750	2.000	3.750
Akumulasi penyusutan disesuaikan	750	2.000	3.750	6.000

Tabel. 9.3 *Penentuan Penyusutan Back-log*

Jadi, jurnal akuntansi untuk setiap tahunnya adalah:

	Rp	Rp
Tahun 1:		
Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan	750	
Keuntungan penyimpanan		1000
Akumulasi penyusutan		750
Tahun 2:		
Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan	1.000	
Penyusutan "*back-log*"	250	
Keuntungan penyimpanan		***1.000***
Akumulasi penyusutan		1.250
Tahun 3:		
Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan	1.250	
Penyusutan *"back-log"*	500	
Keuntungan penyimpanan		1.000
Akumulasi penyusutan		1.750
Tahun 4:		
Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan	1.500	
Penyusutan *"back-log"*	750	
Keuntungan penyimpanan		1.000
Akumulasi penyusutan		2.250

Jika kita mengasumsikan bahwa nilai aktiva meningkat secara seragam selama setahun, maka biaya penyusutan seharusnya dihitung atas dasar harga beli sekarang rata-rata untuk tahun tersebut. Jumal untuk tahun pertama hasil dari fakta yaitu biaya penyusutan sebesar Rp. 625 (25% dari nilai aktiva rata-rata Rp.2.500) dan keuntungan penyimpanan sebesar Rp.875 (Rp.1.000 dikurangi penyusutan selama satu setengah tahun dengan kenaikan Rp. 1.000). Dengan demikian jurnal untuk setiap tahun adalah

	Rp	Rp
Tahun 1:		
Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan	625	
Keuntungan penyimpanan		875
Akumulasi penyusutan		750

Tahun 2:

Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan *(0, 25 x $3.500)*	875	
Keuntungan penyimpanan		625
Akumulasi penyusutan		.250

Tahun 3:

Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan *(0, 25 x $4.500)*	1.125	
Keuntungan penyimpanan		375
Akumulasi penyusutan		1.750

Tahun 4:

Aktiva (biaya pengganti)	1.000	
Penyusutan *(0, 25 x $5.500)*	1.375	
Keuntungan penyimpanan		125
Akumulasi penyusutan		2.250

Tiga metode yang disarankan untuk mencatat penyusutan *"backlog"* adalah: 1) pembebanan atau kredit ke retained earnings, 2) pembebanan atau kredit ke laba sekarang; dan 3) penyesuaian keuntungan dan kerugian penyimpanan dengan jumlah penyusutan " backlog".

Metode pertama memperlakukan penyusutan *"backlog"* sebagai penyesuaian periode sebelumnya, dengan syarat bahwa hal tersebut menunjukkan jumlah yang diharusnya dibebankan pada periode sebelumnya untuk penggantian aktiva. Metode kedua memperlakukan penyusutan *"backlog"* sebagai biaya periode berjalan, dengan syarat bahwa *laba* seharusnya dibebani semua biaya estimasian untuk pengganti aktiva. Metode ketiga berpendapat bahwa keuntungan dan kerugian penyimpanan yang sebenarnya seharusnya merefleksikan umur aktiva.

Pada kenyataannya, tiga metode tersebut merupakan hasil dari interpretasi yang secara fundamental berbeda terhadap penyusutan. Pandangan pertama adalah bahwa penyusutan seharusnya memberikan cadangan untuk penggantian aktiva di masa mendatang, sehingga penyusutan *backlog* seharusnya diperlakukan sesuai dengan dua metode pertama di atas. Pandangan kedua adalah bahwa penyusutan merupakan biaya operasi sekarang, sehingga penyusutan backlog seharusnya diperlakukan sesuai dengan metode ketiga.

Penerapan teknik biaya pengganti

Tabel 9.4. dibawah menunjukkan Neraca PT. Miura pada 31 Desember 2009 dan 31 Desember 2010. Laporan Laba PT. Miura ditunjukkan dalam gambar 9.2. Adapun informasi tambahan yang tersedia adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan menggunakan tambahan metode persediaan LIFO.
2. Selama 2010, biaya pengganti sebesar Rp.70.000 untuk tanah dan Rp.80.000 untuk pabrik
3. Penjualan dilakukan pada akhir tahun 2010, ketika biaya pengganti persediaan sebesar Rp.20 per unit.

Laporan laba PT Miura untuk tahun 2010 dengan harga beli sekarang ditunjukkan dalam gambar 9.3. Dua item perlu mendapat penjelasan dan perhatian lebih lanjut.

Pertama, keuntungan penyimpanan atas pabrik ditentukan dengan jurnal sebagai berikut:

Pabrik	Rp. 30.000	
Penyusutan	Rp. 13.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 22.000
Keuntungan penyimpanan		Rp. 21.000

Dengan kata lain, jika peningkatan dalam nilai pabrik Rp.30.000 diperoleh secara seragam sepanjang tahun, biaya penyusutan seharusnya sebesar Rp.13.000 (20% dari nilai aktiva rata-rata Rp. 65.000). Keuntungan penyimpanan sama dengan Rp. 30. 000 dikurangi dengan 1.1/2 (satu setengah) tahun penyusutan dari nilai Rp. 30.000.

Tabel 9.4 *Neraca PT. Miura*

	31 Desember 2009		31 Desember 2010	
	Debit (Rp)	**Kredit (Rp)**	**Debit (Rp)**	**Kredit(Rp)**
Kas	10.000		30.000	
Piutang dagang	20.000		30.000	
Persediaan	30.000 (3.000 unit)		20.000 (2.000 unit)	
Tanah	40.000		40.000	
Pabrik (masa manfaat 5 tahun)	50.000		50.000	
dikurangi: cadangan untuk penyusutan		10.000		20.000
Obligasi (tingkat bunga 10%)		50.000		50.000
Saham biasa		50.000		50.000
Laba ditahan		40.000		50.000
Total	150.000	150.000	170.000	170.000

Tabel 9.5 *Laporan Laba PT Miura*

	Rp	Rp
Penjualan (5.000 unit @ $40 per unit)		**200.000**
Biaya barang terjual		
Persediaan awal (3.000 unit @ $10 per unit)	**30.000**	
Pembelian (4.000 unit @ $12 per unit)	**48.000**	
Unit tersedia	**78.000**	
Persediaan akhir (2.000 unit @ $10 per unit)	**20.000**	**58.000**
Margin kotor		**142.000**
Biaya operasional	**10.000**	
Penyusutan	**5.000**	
	117.000	**132.000**
Bunga		**10.000**
Biaya lainnya		
Profit operasi bersih		

Kedua, profit operasi sebelum keuntungan dan kerugian penyimpanan dan keuntungan dan kerugian penyimpanan yang terealisasi keduanya didasarkan pada konsep realisasi. Konsekuensinya, jumlah mereka sama dengan profit akuntansi. Keuntungan tambahan dari penggunaan harga beli sekarang adalah dikotomi antara hasil sebagai berikut:

1. Keputusan operasional yang mencakup produksi dan penjualan barang dan jasa, dan
2. Keputusan penyimpanan yang meliputi penyimpanan aktiva sepanjang, ekspektasinya terhadap peningkatan biaya pengganti aktiva tersebut.

Tabel 9.6 *Laporan Laba PT. Miura 1997 Berbasis Harga Beli Sekarang*

	Rp	Rp
Penjualan (5.000 unit @ Rp.40 per unit)		200.000
Biaya barang terjual		
Persediaan awal (3.000 unit @ Rp.20 per unit)	60.000	
Pembelian (4.000 unit @ Rp. 20 per unit)	80.000	
Unit tersedia	140.000	
Persediaan akhir (2.000 unit @ Rp.20 per unit)	40.000	100.000
Margin kotor		100.000
Biaya operasional	13.000	
Penyusutan [0, 2{(80.000+50000)/2}]	5.000	
	117.000	135.000
Bunga		(35.000)
Biaya lainnya		
Profit operasi sebelum keuntungan/kerugian		

Keuntungan penyimpanan yang terealisasi

1.	Pada persediaan			
	a. Pernbelian	: [4. 000 unit x (Rp.20 - $12)]	32.000	
	b. Persediaan awal	: [1000 unit x (Rp.20 -$ 10)]	10.000	
2.	Pada penyusutan	(Rp.13.000 - Rp.10.000)	3.000	
				45.000

Keuntungan penyimpanan yang tidak terealisasi

1.	Pada persediaan akhir :		
	(Rp.20 - Rp.10) x (2.000 unit)	20.000	
2.	Pada pabrik	18.000	
3.	Pada tanah : (Rp.70.000 - Rp.40. 000)	30.000	68.000
	Profit bersih		78.000

Neraca PT. Miura untuk tahun 2010, berdasarkan harga beli sekarang, ditunjukkan dalam gambar 9.1.

	Rp	Rp
Aktiva		
Kas		30.000
Piutang dagang		30.000
Persediaan (2.000 unlit @ Rp. 20)		40.000
Tanah		70.000
Pabrik	80.000	
Dikurangi: akumulasi penyusutan	(32.000)	48.000
Total aktiva		**218.000**
Ekuitas		
Obligasi		50.000
Saham biasa		50.000
Laba ditahan		
Saldo awal		40.000
Profit operasi		(35.000)
Keuntungan penyimpanan yang terealisasi		45.000
Keuntungan penyimpanan yang tidak teralisasi		68.000
Total hutang dan ekuitas		**218.000**

Gambar 9.1 *Neraca PT. Miura*

Evaluasi Akuntansi Berbasis Harga Beli Sekarang

Keuntungan utama dari akuntansi berbasis harga beli sekarang diakibatkan oleh perincian dan pemisahan laba nilai sekarang ke dalarn profit operasi sekarang dan keuntungan dan kerugian penyimpanan antara lain:

1. Dikotomi antara laba operasi sekarang dan keuntungan dan kerugian penyimpanan adalah bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja manajer di masa lampau. Laba operasi sekarang dan keuntungan dan kerugian penyimpanan merupakan pemisahan hasil keputusan penyimpanan atau investasi dan keputusan produksi, memungkinkan dibuatnya pembedaan antara keuntungan yang biasa terjadi (*recurring*) dan secara relatif dapat dikendalikan yang berasal dari produksi dan keuntungan yang berasal dari faktor-faktor yang independen dari operasi dasar perusahaan dan sedang berjalan.
2. Dikotomi antara laba operasi sekarang dan keuntungan dan kerugi penyimpanan manfaat untuk pembuatan keputusan bisnis. Dikotomi seperti ini memungkinkan penilaian profitabilitas perusahaan jangka panjang, dengan asumsi kondisi sekarang terus berlanjut. Karena hal tersebut biasa terjadi dan secara relatif dapat dikendalikan, laba operasi sekarang dapat digunakan untuk tujuan prediksi.
3. Laba operasi sekarang berhubungan dengan laba yang memberi kontribusi pada pemeliharaan kapasitas produksi fisik, yaitu jumlah maksimum yang dapat distribusikan dan digunakan untuk memelihara kapasitas produksi fisik perusahaan. Dengan demikian, laba operasi sekarang telah layak disebut sebagai *distributable* atau *sustainable laba*.

   Karakteristik penting *distributable laba* dari operasi adalah tentang keberlanjutannya (*sustainable*). Jika keadaan dunia tidak berubah, perusahaan dapat mempertahankan kapasitas fisiknya pada tahun mendatang dan akan mempunyai jumlah *distributable laba* yang sama seperti yang dimiliki tahun ini.
4. Dikotomi antara laba operasi sekarang, dan keuntungan dan kerugian penyimpanan memberikan informasi penting yang dapat digunakan untuk menganalisis dan membandingkan keuntungan kinerja antar-periode dan antar perusahaan.
5. Sebagai tambahan bagi dikotomi laba operasi sekarang dan keuntungan dan kerugian penyimpanan, metode harga beli sekarang memungkinkan dibuat pemisahan antara keuntungan dan kerugian yang terealisasi dengan keuntungan kerugian yang tidak terealisasi. Hal ini menunjukkan pengabaian prinsip realisasi konservatisme, sehingga keuntungan dan kerugian penyimpanan diakui ketika mereka diperoleh (*accrued*) dan bukan ketika mereka direalisasikan.

Kelayakan laporan keuangan berbasis biaya pengganti tampaknya semakin diterima. Namun demikian terdapat beberapa kekurangan dari sistem harga beli sekarang. Setiap klaim tentang manfaat yang diturunkan dari dikotominya *laba* nilai sekarang dalam laba operasi sekarang dan keuntungan maupun kerugian penyimpanan ditentang.

Sistem harga beli sekarang didasarkan pada asumsi bahwa perusahaan akan berjalan terus (*going concern*) dan memiliki data harga beli sekarang yang andal yang dapat diperoleh dengan mudah. Kedua asumsi tersebut disebut "*invalid*" dan "*unnecessary*". Sistem harga beli sekarang mengakui nilai tunai *(current value*) sebagai dasar penilaian tetapi tidak mencatat perubahan dalam level harga umum dan keuntungan dan kerugian penyimpanan aktiva dan utang *nonmoneter*. Terakhir, terdapat kesulitan untuk menspesifikasi secara benar apa yang dimaksud dengan harga beli sekarang. Apakah aktiva yang dimiliki untuk digunakan atau dijual dapat digantikan oleh aktiva yang ekuivalen, identik, atau baru?. Argumen yang dapat dipertahankan mungkin dibuat untuk setiap interpretasi apa yang disebut dengan harga beli sekarang, biaya pengganti yang digunakan, biaya reproduksi, dan biaya pengganti baru.

Harga Jual Sekarang

Interpretasi Harga Jual Sekarang

Harga jual sekarang menunjukkan jumlah kas dari aktiva yang dijual atau utang yang dibiayai kembali. Harga jual sekarang secara umum disetujui berhubungan dengan:

1. harga jual dalam kondisi biasa bukan pada kondisi likuidasi, dan
2. harga jual pada saat pengukuran.

Dalam kasus penyesuaian terhadap harga jual masa mendatang yang menjadi perhatian, konsep harga jual *harapan (expected exit value),* atau nilai buku yang dapat direalisasi *(net realizable value),* digunakan sebagai pengganti. Secara lebih spesifik, nilai jual harapan atau nilai buku yang dapat direalisasi adalah jumlah kas dari aktiva yang diharapkan untuk dijual atau dari utang yang diharapkan untuk dibiayai kembali. Jadi, nilai jual harapan atau nilai buku yang dapat direalisasi merujuk pada hasil dari penjualan yang diharapkan di masa mendatang, sedangkan harga jual sekarang mengacu pada harga penjualan sekarang pada kondisi terjadi likuidasi.

Konsep harga jual sekarang diperkenalkan oleh MacNeal dan kemudian, dikembangkan oleh Sterling dan Chambers. Pada kenyataannya, istilah lain yang

mencakup harga jual sekarang - *ekuivalen kas sekarang (current cash equivalent)* telah diusulkan oleh Chambers, yang menjelaskan:

> Pada beberapa waktu sekarang, semua harga masa lalu benar-benar sebagai sejarah. Hanya harga sekarang yang memiliki hubungan dengan pilihan tindakan. Harga barang pada sepuluh tahun yang lalu tidak memiliki hubungan dengan permasalahan ini selain harga hipotetis 20 tahun. Sebagai harga individual mungkin berubah bahkan sepanjang interval ketika daya beli uang umum tidak berubah, dan sebagai daya beli uang umum mungkin berubah bahkan ketika beberapa harga individual tidak berubah, tidak ada kesimpulan yang bermanfaat diturunkan dari harga masa lalu yang memiliki hubungan penting dengan kapasitas sekarang dalam beroperasi di pasar.
>
> Setiap pengukuran properti keuangan yang bertujuan memilih tindakan untuk membeli, menahan, atau untuk menjual adalah pengukuran pada saat ini, dalam keadaan saat ini, dan dalam unit mata uang saat ini, bahkan jika proses pengukuran itu sendiri dilakukan sepanjang waktu.
>
> Dengan mengeluarkan semua harga masa lalu, terdapat dua harga yang dapat digunakan untuk mengukur ekuivalen moneter dari barang nonmoneter yang dimiliki: harga beli dan harga jual. Tetapi harga beli, atau harga pengganti, tidak mengindikasikan kapasitas, dengan dasar kepemilikan sekarang, beli ke pasar dengan kas untuk mengadopsinya dalam kondisi jaman sekarang, sementara harga jual dapat digunakan. Kami mengusulkan, bahwa properti keuangan satu-satunya yang secara seragam relevan pada satu titik waktu untuk semua tindakan yang mungkin di masa mendatang di pasar adalah harga jual pasar atau harga yang dapat direalisasi untuk semua barang yang dimiliki. Harga yang dapat direalisasi dapat dijelaskan sebagai ekuivalen kas sekarang. Apa yang orang ketahui sekarang, untuk tujuan adaptasi, adalah banyaknya bukti uang yang dapat disubstitusikan untuk objek tertentu dan untuk sekumpulan objek jika uang diminta melebihi jumlah yang telah dimiliki.

Menurut pendekatan harga jual sekarang, semua aktiva dan utang direvaluasi pada nilai buku yang dapat direalisasi (*net realizable values*). Nilai buku yang dapat direal, secara umum diperoleh dari penyesuaian daftar pasar untuk biaya penjualan estimasian dan yang berhubungan dengan daftar harga jual di pasar permintaan, sementara harga beli sekarang berhubungan dengan daftar harga jual di pasar penawaran. Sampai kapanpun nilai buku yang dapat direalisasi tidak dapat diestimasi secara langsung dari pasar, permintaan, sehingga dua alternatif berikut dapat dipertimbangkan:

1. menggunakan indeks harga jual spesifik, yang dihitung baik dari sumber eksternal maupun secara internal oleh perusahaan; dan
2. menggunakan penilaian oleh penilai eksternal atau oleh manajemen.

Karakteristik utama sistem harga jual sekarang adalah kebebasan penuh dari prinsip realisasi untuk pengakuan *revenue*. Penilaian semua aktiva nonmoneter dengan harga jual sekarang menghasilkan pengakuan segera atas semua keuntungan. Jadi, keuntungan operasi diakui pada saat produksi, sementara keuntungan dan kerugian penyimpanan diakui pada saat penjualan dan, konsekuensinya, kapan pun harga berubah pada saat penjualan. Kejadian kritis dalam siklus akuntansi titik pembelian atau produksi ketimbang pada saat penjualan.

Evaluasi akuntansi berbasis harga jual sekarang

Penggunaan akuntansi nilai sekarang berbasis harga jual sekarang menyajikan keuntungan dan kerugian. **Pertama**, kita akan mendiskusikan beberapa keuntungan yang diatribusikan pada akuntansi berbasis harga jual sekarang.

1. Harga jual sekarang dan nilai kapitalisasi aktiva menyediakan ukuran yang berbeda dari konsep ekonomi *opportunity cost*. Jadi, opportunity cost perusahaan adalah nilai kas yang diturunkan dari penjualan aktiva atau nilal tunai dari manfaat yang diturunkan dari penggunaan aktiva.
2. Nilai tersebut relevan untuk membuat keputusan tentang apakah perusahaan seharusnya meneruskan untuk menggunakan atau menjual aktiva yang masih digunakan dan apakah perusahaan masih akan tetap berjalan terus atau tidak

Kedua, harga jual sekarang memberikan informasi yang relevan dan perlu untuk mengevaluasi penyesuaian dan likuiditas keuangan perusahaan. Jadi, perusahaan yang memiliki aktiva likuid secara layak mempunyai kesempatan yang lebih besar untuk beradaptasi terhadap perubahan kondisi ekonomi daripada perusahaan yang memiliki aktiva dengan nilai jual kecil atau tanpa nilai jual.

Ketiga, harga jual sekarang memberikan petunjuk yang lebih baik untuk evaluasi manajer dalam fungsi kepelayanannya karena hal tersebut merefleksikan pengorbanan sekarang dan pilihan lainnya.

> Laporan keuangan yang dalam pengertian umum meliputi pelepasan dan penambahan aktiva dari waktu ke waktu, mereka terkait sebagai dasar tempat kinerja perusahaan dan manajemennya dinilai.
>
> Jika jumlah aktiva dari waktu ke waktu dinyatakan dengan dasar selain daripada ekuivalen uang, tidak akan ada perusahaan dan dasar yang memuaskan untuk menentukan penggunaan dan pelepasan aktiva.

Sejak semua penggunaan dan pelepasan dalam suatu periode meliputi pergerakan uang dan ekuivalen uang, laporan keuangan berbasis ekuivalen uang atas aktiva memberikan informasi yang mana kinerja periodik dapat dinilai secara layak.

Keempat, penggunaan harga jual sekarang mengeliminasi perlunya alokasi biaya secara arbitrer dengan dasar estimasian masa manfaat aktiva. Secara lebih eksplisit, biaya penyusutan untuk tahun tertentu adalah perbedaan antara harga jual sekarang dari aktiva pada awal dan akhir periode.

Terakhir, kelayakan laporan keuangan berbasis harga jual menjadi lebih diterima. Sebagai contoh, McKeown melaporkan hasil usaha oleh perusahaan manufaktur elektronik untuk menyiapkan laporan keuangan berbasis harga jual. Harus disampaikan bahwa kritik tentang kurang layaknya implementasi nilai jual oleh orang-orang yang berada pada posisi oposisi tidak dapat menemukan bukti yang mendukung posisinya dalam kasus ini. Pembuatan laporan keuangan nilai jual untuk perusahaan X adalah mungkin dengan biaya yang masuk akal.

Namun demikian, terdapat beberapa kerugian yang signifikan dari sistem berbasis harga jual sekarang yang perlu diketahui.

Pertama, sistem berbasis harga jual sekarang adalah relevan hanya untuk aktiva yang diharapkan dijual dengan harga pasar tertentu. Harga jual sekarang mungkin dapat ditentukan secara mudah untuk aktiva yang memiliki pasar *second-hand market.* Akan lebih sulit menentukan harga jual sekarang untuk aktiva khusus, pabrik dan perlengkapan dengan desain khusus yang memiliki sedikit atau tidak memiliki alternatif penggunaan. Nilai sisa mungkin menjadi satu-satunya ukuran untuk aktiva tersebut.

Kedua, sistem berbasis harga jual sekarang tidak relevan untuk aktiva yang perusahaan berharap untuk menggunakannya. Pengungkapan jumlah kas yang akan tersedia jika perusahaan menjual beberapa aktiva untuk meninggalkan industri dan berpindah ke industri yang lain mungkin tidak relevan bagi pemakai yang berkepentingan dengan profitabilitas aktual perusahaan dalam industri yang sekarang.

Ketiga, penilaian aktiva dan utang tertentu pada harga jual sekarang belum terselesaikan secara memadai. Di satu sisi, terdapat permasalahan umurn tentang penilaian aktiva tidak berujud dan permasalahan khusus tentang penilaian goodwill. Juga, ketiadaan nilai marketable membuat penentuan nilai yang dapat direalisasi menjadi sulit. Disisi lain, terdapat permasalahan penilaian utang. Haruskah utang dinilai pada jumlah kontrak atau jumlah yang diperlukan untuk men-

danai utang? Chambers memberi alasan yang kuat untuk menilai utang dengan jumlah kontrak, dengan menyatakan bahwa "pada waktu tertentu, penerbit obligasi berutang pada pemberi utang sejumlah kontrak obligasi, berapapun harga pada saat obligasi diperdagangkan".

Keempat, pengabaian prinsip realisasi pada saat penjualan dan konsekuensi asumsi likuidasi atas sumber daya perusahaan berlawanan dengan asumsi yang ada bahwa perusahaan adalah *going concern.*

Terakhir, sistem berbasis harga jual sekarang tidak mencatat perubahan dalam level harga umum.

Interpretasi Lain dari Nilai Sekarang

Usulan lain untuk implementasi akuntansi nilai sekarang telah dibuat. Dalam bagian ini, kita akan menguji usulan tersebut. Untuk kemudahan, mereka akan dikelompokkan kedalam kategori sebagai berikut:

1. Aktiva esensial versus nonesensial.
2. Nilainya bagi perusahaan.
3. Usulan biaya pengganti oleh SEC.
4. Kombinasi nilai.
5. Konsep laba bisnis.

Aktiva Esensial versus Non Esensial

Pada Oktober 1975, *the Australian Institute of Chartered Accountants* dan *Australia Society of Accountants* menerbitkan *exposure draft* yang menyarankan pengungkapan tambahan laporan keuangan berbasis nilai sekarang pada mulai tanggal 1 Juli 1977. Meskipun batas waktu penerapan tertunda, *the Australian Accounting Standards Committee* menerbitkan *exposure draft* pendahuluan yaitu *A Method of Current-Value* Ac*counting* pada Juni 1975. *Exposure draft* tersebut memperkenalkan suatu, bentuk akuntansi nilai sekarang yang menggunakan perlakuan berbeda untuk aktiva esensial dan aktiva nonesensial.

Aktiva esensial ditentukan dengan dasar "peran harapan atas aktiva tertentu dalam operasi entitas untuk waktu mendatang segera yang dapat diduga yaitu, umumnya, penggunaan yang terus-menerus atau penghentian". Aktiva non esensial dinilai pada harga jual sekarang, aktiva esensial dinilal pada harga beli sekarang. Keuntungan dan kerugian penyimpanan atas aktiva esensial dikredit atau didebit pada rekening revaluasi; keuntungan dan kerugian penyimpanan untuk aktiva nonesensial terbeli dalam *laba*. Utang dinilai pada jumlah kontraknya. Penilaian utang ini juga seperti yang diusulkan oleh Chambers, yang menyatakan bahwa:

Tidak ada jumlah yang akan ditunjukkan sebagai utang kecuali menunjuk jumlah utang dan secara hukum dapat dikembalikan lagi pada kreditor. Apakah tanggal jatuh tempo adalah dekat atau jauh tidak material. Obligasi jangka panjang mungkin menjadi jatuh tempo dan dapat dibayar jika berbagai keadaan mengancam keamanan kreditor.

Perbedaan antara aktiva esensial dan non esensial menunjukkan modifikasi sistem berbasis harga beli sekarang untuk merefleksikan realitas ekonomi. Dengan kata lain harga jual adalah alternatif yang disukai untuk aktiva tanpa penggunaan di masa mendatang.

Nilainya Bagi Perusahaan

Di Inggris, "*the Report of the Inflation Accounting Committee*" yang diketuai oleh F.E.P Sandilands, diterbitkan pada bulan September 1975. *"The Sandilands Report"* menyimpulkan beberapa pengembangan yang diperlukan untuk perubahan dalam hukum perusahaan :

1. Unit ukuran yang sama seharusnya digunakan untuk semua pemakai.
2. Laba operasi seharusnya diungkapkan secara terpisah dari keuntungan dan ke penyimpanan.
3. Laporan keuangan seharusnya meliputi informasi yang relevan likuiditas perusahaan.

Rekomendasi terpenting dari *"the Sandilands Report"* adalah penggunaan nilai bagi perusahaan sebagai dasar penilaian. Akuntansi berbasis nilai bagi perusahaan juga disebut sebagai akuntansi biaya sekarang *(current-cost accounting).* Menurut pendekatan ini, aktiva dinilai pada jumlah yang menunjukkan *opportunity cost* bagi perusahaan, yaitu, kerugian maksimum yang mungkin terjadi jika perusahaan menghilangkan aktivanya. Jadi, nilai bagi perusahaan bagi banyak kasus akan diukur dengan biaya pengganti, atas bahwa biaya pengganti menunjukkan jumlah kas yang diperlukan untuk memperoleh ekuivalen atau identik. Jika biaya pengganti lebih besar dari nilai bersih realisasi, nilai perusahaan akan sama dengan:

1. Nilai diskontoan aliran kas jika lebih besar dari pada nilai bersih realisasi, berian bahwa hal tersebut cocok untuk penggunaan aktiva dari pada penjualan aktiva, dan
2. Nilai bersih realisasi jika lebih besar dari diskontoan aliran kas, dengan catatan hal tersebut lebih cocok untuk penjualan aktiva daripada penggunaan aktiva.

"The Sandilands Report juga merekomendasikan bahwa semua keuntungan dan kerugian penyimpanan dijualkan dari laba biaya sekarang, yang menyebabkan sebagai berikut:

1. Semua keuntungan yang tidak terealisasi yang timbul dari evaluasi tetap (dan sediaan, ketika dapat diterapkan) seharusnya ditunjukkan dalam cadangan evaluasi kembali pada neraca.
2. Keuntungan penyimpanan yang terealisasi yang timbul dari aktiva tetap seharusnya secara sama dibelikan dalam pergerakan cadangan dalam neraca.
3. Penyesuaian biaya penjualan (ketika dapat diterapkan) seharusnya diletakkan dalam neraca dibagian "cadangan penyesualan persediaan", apakah itu positif atau negatif.
4. Keuntungan luar biasa seharusnya diklasifikasikan sebagai item luar biasa (*extraordinary items*), yang berimplikasi bahwa mereka dibelikan dalam laba tahun ini, mereka ditunjukkan secara terpisah dan dibedakan dari laba biaya sekarang.
5. Keuntungan operasi seharusnya ditonjolkan dalam rekening laba dan rugi (*laporan earnings*) sebagai laba biaya sekarang untuk tahun ini.

"The Sandilands Report" juga merekomendasikan bahwa ikhtisar laporan total keuntungan dan kerugian untuk tahun ini muncul segera setelah laporan *laba*. Laporan ikhtisar tersebut dapat berupa:

	Rp	Rp.
Laba biaya sekarang setelah pajak (seperti ditunjukkan pada rekening laba dan rugi)		XXX
Item luar biasa setelah pajak		XXX
Laba bersih setelah pajak dan item luar biasa		XXX
Pergerakan dalam cadangan revaluasi bersih		
Cadangan penyesuaian persediaan	XXX	
Cadangan revaluasi		
Keuntungan atau kerugian karena perubahan dalam basis penilaian aktiva	XXX	
Keuntungan dan kerugian lain	XXX	XXX
Total keuntungan (kerugian) untuk tahun ini setelah pajak		XXX

Usulan Biaya Pengganti oleh SEC

Sebagai tahap pertama untuk mengkoreksi beberapa kelemahan akuntansi biaya historis, *the Securities and Exchange Commission (SEC)* menyebutkan biaya pengganti sebagai metode pengungkapan yang diwajibkan untuk perusahaan besar. Pada Maret 1976, SEC menerbitkan *Accounting Series Release No. 190*, yang meminta pengungkapan tambahan informasi biaya pengganti oleh semua anggota SEC untuk persediaan, properti kotor (*gross property*), pabrik dan peralatan yang secara agregat lebih dari $100 juta dan yang membentuk lebih dari sepuluh persen total aktiva. Biaya pengganti didefinisi sebagai jumlah terendah yang seharusnya dibayarkan dalam pelaksanaan bisnis normal untuk mendapatkan sebuah peralatan operasi baru pada kapasitas produktif. Aturan tersebut mewajibkan perusahaan:

1. Untuk mengestimasi biaya pengganti persediaan dan kapasitas produktif; dan
2. Untuk menyatakan kembali biaya barang dan jasa terjual, penyusutan, deplesi, dan amortisasi untuk dua tahun fiskal penuh terakhir dengan dasar biaya penggati yang ekuivalen dengan kapasitas produktif.

Usulan SEC merupakan upaya malu-malu untuk menunjukkan dampak inflasi pada aktiva tetap dan persediaan, daripada semua aktiva moneter dan nonmoneter. SEC secara eksplisit menyatakan tujuannya dalam regulasi:

Tujuan aturan ini adalah untuk menyediakan informasi bagi investor yang akan membantu mereka dalam mendapatkan pemahaman tentang biaya sekarang operasi bisnis, yang tidak dapat diperoleh dari laporan keuangan biaya historis dengan sendirinya. Tujuan kedua adalah menyediakan informasi yang akan memungkinkan investor untuk menentukan biaya sekarang persediaan dan kapasitas produktif sebagai ukuran investasi ekonomi sekarang dalam aktiva yang terdapat di neraca.

Kombinasi Nilai

Pendekatan kombinasi nilai menghindari beberapa kelemahan harga jual sekarang, harga beli sekarang, dan metode kapitalisasi. Posisi awal *Canadian Accounting Committee* menyukai kombinasi penggunaan harga beli sekarang dan harga jual sekarang. Secara lebih spesifik, nilai-nilai berikut ini disarankan:

1. Aktiva moneter seharusnya ditunjukkan pada diskontoan aliran kas, kecuali untuk item jangka pendek ketika dampak nilai waktu uang adalah kecil...
2. Surat berharga seharusnya dinilai pada harga jual sekarang dengan penyesuaian untuk biaya penjualan...

3. Secara umum, item persediaan seharusnya dinilai pada harga beli sekarang...
4. Secara normal, investasi antar-perusahaan jangka panjang seharusnya dinilai pada harga beli sekarang...
5. Aktiva tetap secara normal dinilai pada harga pengganti baru (dikurangi penyusutan yang diterapkan dengan dasar estimasi masa manfaat aktiva yang dimiliki)...
6. Secara umum, nilai aktiva tidak berwujud dinilai pada nilai sekarang...
7. Utang seharusnya ditunjukkan pada nilai diskontoan pembayaran di masa mendatang, kecuali untuk item-item jangka pendek ketika dampak nilai waktu uang adalah kecil ...

Meskipun pendekatan kombinasi nilai muncul didasarkan pada aturan arbitrer, pendukung pendekatan ini telah menyarankan aturan keputusan tertentu untuk pemilihan metode penilaian berdasarkan *opportunity cost* pasar atas aktiva. Opportunity cost adalah suatu tindakan nilai dari manfaat yang hilang sebagai hasil dari pemilihan tindakan usulan dan bukan sebagai pilihan terbaik. *Opportunity cost* suatu aktiva diindikasikan oleh salah satu aturan keputusan sebagai berikut:

- Jika C > R > S*, disyaratkan penggunaan aktiva hingga penggantian.
- Jika C > S > R, disyaratkan penggunaan aktiva hingga penggantian.
- Jika R > C > S, penggunaan aktiva tanpa menggantinya.
- Jika S > C > R, jual aktiva dan menggantinya dari hasil penjualan daripada menggunakannya.
- Jika S > R >C*, jual aktiva dan menggantinya dari hasil penjualan daripada menggunakannya.
- Jika R* > S > C, jual aktiva dan tidak menggantinya.

Di mana:

C = nilai kapitalisasi aktiva
R = biaya pengganti aktiva (harga beli sekarang)
S = nilai realisasian bersih (harga jual sekarang)
* = *opportunity cost*.
- = nilai yang tidak relevan sebagai pembanding.

9.6 KONSEP LABA BISNIS

Edwards dan Bell telah memperkenalkan konsep laba bisnis, yang oleh pihak lain disebut laba uang (*money laba*). Untuk menjelaskan *laba* bisnis atau uang kita akan menggambarkan secara ringkas perbedaannya dari laba akuntansi.

Kami telah mendefinisikan *laba* akuntansi sebagai perbedaan antara *revenue* realisasian yang timbul dari transaksi satu periode dan berhubungan dengan biaya historis. Dalam penyajian laba biaya pengganti, kami juga menunjukkan bahwa:

1. Laba operasi sekarang (menyajikan perbedaan antara revenue realisasian dan hubungan dengan biaya pengganti) dan
2. Keuntungan dan kerugian penyimpanan realisasian (menyajikan perbedaan antara biaya pengganti dari unit terjual dan biaya historis dengan unit yang sama merupakan dua tipe keuntungan yang terbeli dalam laba akuntansi.

Keuntungan dan kerugian realisasian juga dibagi dalam dua elemen yaitu:

1. Keuntungan dan kerugian penyimpanan realisasian dan diperoleh selama satu periode, dan
2. Keuntungan dan kerugian penyimpanan selama satu periode tetapi diperoleh selama periode sebelumnya.

Secara lebih spesifik, laba akuntansi P_a dapat dinyatakan:

$$P_a = x + y + z$$

di mana:

x = laba operasi sekarang.
y = keuntungan penyimpanan realisasian dan diperoleh untuk satu periode
z = keuntungan penyimpanan realisasian untuk periode sekarang yang diperoleh selama periode sebelumnya.

Laba bisnis berbeda dari laba akuntansi dalam dua hal yaitu:

1. Laba bisnis didasarkan pada penilaian biaya pengganti, dan
2. Laba bisnis mengakui hanya keuntungan yang diperoleh selama periode.

Secara lebih spesifik, laba bisnis terdiri dari

1. Laba operasi sekarang x yang didefinisi di atas;
2. Keuntungan penyimpanan realisasian dan diperoleh untuk periode y,
3. Keuntungan dan kerugian penyimpanan yang diperoleh selama periode tersebut Laba bisnis P_b dapat dinyatakan.

$$P_b = P_a - z + w$$

Dengan kata lain, laba bisnis sama dengan laba akuntansi dikurangi keuntungan penyimpanan realisasian untuk satu periode yang diperoleh selama periode sebelumnya ditambah keuntungan dan kerugian penyimpanan yang tidak terealisasi.

Referensi

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Tinker, Tony. 1988. "Panglossian, Accounting Theories: The science of Apologizing in Style, "*Accounting, Organizatioans and Society, "* 13 (no.2), pp. 165-190.

Tinker, Tony, Cheryl Lehman, and Merilyn Neimark, 1991. Falling Down the hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4 (no.2), pp. 28-54.

Tinker, Anthony, Barbara Merino, and Merilyn Neimark, 1982. The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (no.2), pp. 167-200.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

-oo0oo-

Bab Sepuluh

AKUNTANSI INFLASI DAN PERUBAHAN HARGA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Mengerti latar belakang sejarah akuntansi untuk perubahan harga-harga.
- Mengerti bagaimana indeks harga dibentuk
- Memahami hal penting dari perolehan dan kehilangan daya beli dan kenaikan nilai aktiva dan penurunannya.
- Memahami model-model inflasi dasar seperti penyesuaian tingkat harga umum distribusi pendapatan, pengakuan pendapatan dan kemampuan menghasilkan laba.

10.1 PENDAHULUAN

Inflasi dapat didefinisikan sangat sederhana sebagai kenaikan dalam tingkatan harga rata-rata untuk semua barang-barang dan jasa-jasa yang dihasilkan dalam suatu perekonomian. Kita semua tentu saja sadar akan penomena ini. Hal ini agaknya merusak Amerika Serikat secara kontinyu sejak akhir perang dunia II dan terutama sekali sejak tahun 1973 (setelah pemboikotan minyak OPEC). Harga-harga akhirnya mulai mendingin/layak pada awal tahun 1980an. Dipertengahan tahun 2000 inflasi masih dibawah kontrol, meskipun itu (inflasi) selalu dibawah pengamatan yang hati-hati. Melewati tahun-tahun itu, inflasi menempati satu-satunya persoalan yang terbesar dalam pandangan teori akuntansi. Akhirnya, inflasi juga yang ditekankan memperhatikan bahwa, kejadian ketidak adaan inflasi, harga-harga satuan selalu berubah karena perubahan permintaan dan penawaran untuk satuan produk-produk dan pelayanan (jasa-jasa).

Dibawah suatu system akuntansi yang didasari perolehan harga, inflasi menimbulkan dua masalah dasar, pertama, banyaknya sejarah terlihat pada pernyataan finansial yang tidak relevan secara ekonomi karena harga-harga berubah sejak laporan keuangan dikeluarkan. Hal ini tentu saja, menggambarkan

problem sebenarnya yang didiskusikan dalam SFAC no 2 sebagai suatu elemen dari kualitas yang terpenting dari keadaan yang sebenarnya. Kedua, sejak jumlah laporan-laporan keuangan dikeluarkan dolar telah dibelanjakan pada titik yang berbeda pada suatu waktu pada gilirannya meliputi jumlah berbeda daya beli, mereka membedakan titik dari sejumlah daya beli itu tidak ditambah. Dari sini penambahan kas (uang tunai) dari 10000 dollar yang dimiliki ada 31 Desember 1996 dengan $10000 dikeluarkan harga tanah diperoleh dalam tahun 1955 (ketika tingkat harga berarti lebih rendah) adalah suatu tindakan yang ragu-ragu karena jumlah yang berbeda dari daya beli yang dikeluarkan melalui dua nomor diatas.

Karena dari problem-problem ini, beberapa aspek dari kualitas yang relevan dirusak dibawah biaya historis. Itu sepertinya nilai prediksi dikurangi sebagai suatu hasil dari penggunaan dan penggabungan dollar-dollar dari daya beli yang berbeda. Penggunaan laporan keuangan yang mengukur pertanggungjawaban dibatasi utang ke kelemahan atau kekurangan dasar dari biaya perolehan adalah bisa dibandingkan antara laporan keuangan dari firma-firma yang berbeda. Boleh jadi hasil defesiensi pokok dari kelemahan-kelemahan dari historical costs meletakkan dalam wilayah dari pemeliharaan modal. Dibawah biaya historis pendapatan biasanya relatif terlalu ditekan ke jumlah yang dapat didistribusikan pada pemegang saham tanpa penyusutan yang seimbang pada permulaannya terhadap aktiva bersih perusahaan. Demikianlah banyak pembagian-pembagian penghasilan yang benar-benar terliquidasi dengan alami lebih baik dari pembagian penghasilan dari pendapatan.

Tujuan dari bahasan ini adalah untuk menguraikan laporan pokok keuangan yang menjawab inflasi dan perubahan harga-harga sebelum masuk dalam diskusi dari akuntansi inflasi, sejarah singkat akuntansi inflasi di US dahulu pada SFAS No. 33. Suatu apresiasi yang lebih baik dari keruwetan-keruwetan pada penghitungan inflasi yang dapat diperoleh sebagai suatu hasil dari melihat bagaimana harga indeks yang ditemukan. Dengan konsekuensi kita menggunakan contoh yang sangat sederhana untuk mengilustrasikan bagaimana harga indeks dibangun. Dalam satu keterangan yang mendalam dari berbagai perhitungan yang menjawab selama inflasi dan perubahan harga-harga yang datang selanjutnya. Termasuk dalam bagian ini yaitu satu keterangan penjelasan termasuk istilah-istilah dasar seperti holding gains dan purchasing power gains dengan berbagai pendekatan untuk inflasi ditempat. Kita kemudian menyajikan suatu rangkaian yang berhubungan dari contoh-contoh sederhana yang menunjukkan teori pokok yang mendekati problem. Dari kepentingan yang berhubungan dengan pusat, disini akan ada pemeliharaan modal sebagai bukti. Beberapa yang digaris bawahi dari metode-metode ini, secara singkat menyentuh SFAS No. 33.

Sejarah Akuntansi Selama Pengaruh-Pengaruh Dari Perubahan Harga-Harga Di Amerika Serikat Dimasa Lalu Pada No. 33

Akuntansi di USA telah merealisasikan selama lebih 70 tahun pengaruh-pengaruh yang potensial pada sejumlah laporan akuntansi akibat dari perubahan harga-harga apakah itu spesifik atau umum sifatnya. Faktanya banyak perusahaan-perusahaan menyatakan kembali pernyataan-pernyataan finansial mereka yang pokok untuk pengaruh-pengaruh dari perubahan-perubahan harga yang spesifik selama tahun 1920 an. Organisasi-organisasi akuntansi seperi *America Association* dan *The American Institute of Certified Public Accountants* telah mendiskusikan perhitungan selama pengaruh-pengaruh perubahan harga dalam publikasi-publikasi mereka selama kira-kira setengah abad. Kedua organisasi itu dengan kuat menyokong model historical cost ditertengahan tahun 30 an. AAA membuat pernyataan akuntansi adalah…..bukan suatu proses penaksiran penilaian yang pokok, tetapi alokasi dari biaya historis dan penghasilan kini dan periode-periode berikutnya. The AICPA mengadopsi sebagai satu dari enam nilai-nilai pertama "keuntungan dianggap diakui ketika suatu penjualan dalam kebiasaan tertentu dari bisnis yang sebenarnya, kecuali kalau keadaan-keadaan sekitar kumpulan dari harga penjualan tidak layak dijamin".

Melewati awal tahun 1950 an, bagaimanapun, AAA dan AICPA mulai memodifikasi posisi-posisi mereka. Tahun 1951, AAA mengeluarkan supplementary statement no. 2: "perubahan-perubahan harga dan laporan keuangan", " statemen merekomendasikan laporan keuangan dapat dimulai dalam unit-unit daya beli umum sebagai suatu tambahan pada laporan historical cost yang penting". Dalam tahun 1952 AICPA mensponsori suatu study pada konsep-konsep yang berubah dari laba. Laporan itu menyatakan :

> "Perusahaan yang kepemilikannya adalah dengan luas didistribusikan harus didorong untuk menyediakan informasi yang akan memudahkan pengukuran dari pendapatan yang diukur dalam unit yang kira-kira daya belinya sama, dan untuk menyediakan informasi dimanapun itu dapat dipraktekkan sebagai bagian dari materi yang dipunyai akuntan independen yang mengekspresikan opini-opininya saja".

> AAA melanjutkan untuk menyokong tingkat harga yang menyatakan kembali laporan keuangan dalam tahun laporan-laporannya tahun 1957 dan 1966. Demikian juga AICPA dalam Accounting Reseach Study No. 6 dalam 1961 dan Accounting Principles Board Statemen No. 3 menyokong laporan-laporan penyesuaian tingkat harga umum. Tanpa pembuatan komitmen-komitmen untuk tingkat harga yang umum atau konsep-konsep harga sekarang,

Committee Trueblood menegaskan lagi perubahan-perubahan harga yang dikenal penting dalam laporan keuangan.

Dengan singkat, sesudah lahirnya FASB, mengumumkan penyusutan laporan konsep yang berjudul; "*Financial Reporting In Units of General Purchasing Power* (laporan keuangan dalam unit-unit dari daya beli umum). Konsep ini mengusulkan perlu penyajian sebagai informasi tambahan, laporan posisi keuangan/neraca dan laporan laba rugi yang mengatakan kembali dalam unit-unit dari daya beli umum. FASB menunda pengusulan laporan naskah/ konsepnya karena SEC mengeluarkan ASR 190, yang memutarbalikkan posisi lamanya berdiri SEC dari penyajian yang menakutkan dari informasi lain dari pada biaya historis.

ASR 190 menghendaki pendaftar-pendaftar tertentu (kira-kira seribu perusahaan terbesar negara) menyingkap seperti informasi tambahan dalam bentuk 10-k. …perkiraan biaya pengganti yang baru dari inventaris dan kapasitas yang produktif di setiap akhir tahun pembukuan untuk laporan posisi keuangan diperlukan dan kira-kira sejumlah dari biaya penjualan dan turunnya harga dasar di atas biaya pengganti 2 tahun pembukuan penuh yang terakhir.

Pernyataan biaya pengganti menghendaki melalui ASR 190 dibedakan dari syarat-syarat SFAS no 33. Secara umumSEC menghendaki informasi biaya pengganti menggambarkan pengaruh yang mungkin dari penggantian baru lebih efisien, aktiva yang produktif sebagai contoh jika penggantian dari perlengkapan terbaru kemungkinan menghasilkan biaya tenaga kerja yang lebih rendah harganya, antisipasinya harus mencerminkan pengungkapan tambahan.

Secara sekilas, ini rupanya penting untuk memperhatikan pengaruh-pengaruh dari perubahan harga yang berubah dalam laporan keuangan, yang diikuti perkembangan yang agak evolusioner. Sebenarnya yang berlawanan itu benar selama awal 40 tahunan. Sebagian besar literatur pada subjek transaksi dengan kemungkinan dari pernyataan pembiayaan perolehan keuangan untuk merubah tingkatan-tingkatan harga tidak adopsi dari sistem ukuran yang baru. Tingkat harga mengeluarkan lagi laporan keuangan melanjutkan untuk menggunakan biaya historis sebagai sistem pengukuran tapi merubah bagaimana biaya historis dilaporkan bahwa unit-unit dari dollar yang konstan lebih dari unit-unit dari dollar nominal. Pendekatan pembiayaan sekarang bagaimanapun mengubah sistem pengukuran dasar ke satu nilai-nilai yang agak maju dari biaya historis.

Akuntan secara umum dan organisasi akuntansi seperti AAA, AICPA dan FASB cenderung untuk berlaku hati-hati terhadap tingkatan harga yang menyatakan kembali biaya historis sampai tindakan agak dramatik SEC dari

pemberitaan ASR 190. Mengapa profesi akuntansi cenderung untuk berhati-hati terhadap tingkat harga yang menyatakan biaya historis melebihi biaya masa kini adalah dugaan semata tapi beberapa alasan yang mungkin ada. Metodelogi dari pernyataan historical cost untuk perubahan dalam bagian-bagian yang maju yang umumnya lebih mudah dari perhitungan/pengukuran *current cost*. Itu menyangkut hanya mendapatkan satu indeks yang didapatkan dengan eksternal, seperti consumer price indek (CPI) dan melipat gandakan indek melalui historical cost. Jika persetujuan dapat dicapai berkenaan indeks yang tepat untuk digunakan memeriksa hasil yang sederhana dan hasil ketiga bagian pertanggungjawaban dari pemeriksaan yang minimal.

Tindakan SEC bagaimanapun merubah perkembangan akuntansi untuk harga-harga yang berubah di US. ASR 190 mengeluarkan dalam FASB dengan segera memutuskan kembali posisinya (pernyataan kembali tingkat Harga pada waktu itu) dan menunjuk pada dua macam pendekatan di adopsi dalam SFAS no 33. Perkembangan ini (ASR 190) memindah perkembangan akuntansi untuk harga-harga yang berubah secara signifikan. Itu bukan kemajuan yang selangkah tapi lebih dari satu refleksi pemikiran kepada akuntan SEC. John C. Burton. Latar belakang Burton yang akademis dan dia percaya jika perubahan-perubahan dalam laporan keuangan yang diperlukan karena perubahan-perubahan harga. Perubahan itu dibuat pada sistem penghitungannya sendiri agar memperbolehkan sistem itu melaporkan informasi yang lebih berguna untuk pengguna laporan finansial. Berikut kutipan-kutipan contoh terbaik pemikiran Burton :

- Inflasi membuat penyimpangan yang lebih besar ketika mendekatnya unit perolehan moneter berlawanan pemasukan sekarang/tidak akan memberikan taksiran/perkiraan yang baik dari perpindahan kas bersih rata-rata jangka panjang pada tingkat aktifitas dibawah kondisi-kondisi perubahan harga dengan cepat. Ini rupanya menjadi argumen yang kuat untuk suatu sistem pengukuran yang menggunakan pembayaran dalam ilmu ekonomi sekarang. Dibawah suatu pendekatan biaya-biaya akan didasari pada pembayaran-pembayaran sekarang dari penggantian aktiva pokok yang dijual atau digunakan. Dalam hal ini proses yang sebanding akan menunjukkan gambaran arus kas rata-rata jangka panjang yang berdasar pada biaya sekarang pada saat-saat transaksi terjadi. Meskipun kemudahan aplikasi (dari pengaturan tingkat harga umum) tidak dapat dipungkiri sejak ukuran ilmu ekonomi yang tidak baru harus dibuat. Burton pada akuntansi untuk perubahan harga tidak dapat lebih ditegaskan. Ini cukup mungkin bahwa FASB tidak akan memutuskan pembayaran sekarang yang dipunyai Burton tidak ada pada ketua akuntan SEC.

10.2 MEMBANGUN (KONSEPSI) INDEKS HARGA

Agar mengukur perubahan tingkat dari harga yang terjadi selama periode penting, Suatu indeks harga harus dibangun. Indek harga adalah susunan rata-rata harga sekarang dari barang-barang dan jasa. Rata-rata ini dihubungkan pada harga dalam suatu periode dasar dan tujuan mereka ditentukan bagaimana banyak perubahan terjadi.

Indek-indek harga dibangun secara sempit untuk menyatukan tingkat perubahan harga-harga dalam suatu segmen penting dari suatu perekonomian. Tipe pertama disebut indeks harga khusus dan kedua indeks harga umum. Untuk kedua tipe dari indeks penarikan contoh statistik secara luas dilakukan karena jumlah dari barang-barang dan jasa-jasa terkait sebaik jumlah dan transaksi yang terjadi. Mungkin sangat besar, dari sini kesalahan sampel mudah terjadi secara pokok jika penyusunan dari tipe-tipe transaksi-transaksi tertentu tidak tepat dari kejadian sebenarnya selama periode itu.

Suatu contoh sederhana dari konsep indeks harga berguna dalam istilah dari pengertian proses akuntansi/perhitungan dari penerjemahan harga yang digunakan dalam perhitungan inflasi. Asumsi suatu ilmu ekonomi hanya dua barang x dan ekonomi yang dijual selama tiga periode ditunjukkan dalam gambar 10.11. Diilustrasikan kita memasukkan dua tipe dari indek yang digunakan secara luas. The Laspeyres Index dihitung dari rumus berikut:

$$In = 100 \text{ x } \frac{Pni \text{ x } Qof}{Pof \text{ x } Qof}$$

Dimana:

In = Nomor indek untuk tahun n
Pni = Harga pada periode n dari komoditi I
Pof = Harga pada periode 0 (periode dasar) dari komoditi i
Qof = Jumlah yang penjualan dalam periode dari komoditi i
Ei = Jumlah sampel

Disubstitusikan dalam rumus, transaksi untuk komoditi x dan ekonomi dan menggunakan p sebagai periode dasar, indeks untuk p1 dan p2. Indeks ini menyatakan bahwa harga dalam p1 adalah 8, 33% lebih tinggi daripada dalam tahun dasar dan 17, 33% lebih tinggi dalam p2. Berhubungan dengan tahun dasar. Dalam P2 harga-harga meningkat 9% berhubungan dengan Po (117, 33 – 108, 33). Harga meningkat 8, 3% dalam P2 berhubungan relatif dengan P1 (117, 33/108, 33) – 1. Perhitungan yang terakhir dalam effek. Substitusi P1 sebagai

tahun dasar. Dengan frekuensi yang lain dan menggunakan indeks harga adalah indeks Passche.

gambar belum ada, mohon dilengkapi

Gambar 10.1 *Harga-harga dan jumlah dari x dan Y Penjualan selama tiga periode waktu*

Perhitungan indeks paasche menyatakan bahwa harga-harga dalam P1 adalah 8, 22% lebih tinggi dari tahun dasar dan 16, 71% lebih tinggi dalam P2 berhubungan dengan tahun dasar. Bandingkan P1 harga meningkat dalam P2 adalah 7, 84% = (11, 71/108, 22) – 1 P3 digunakan sebagai tahun dasar dalam perhitungan sesudahnya. Contoh ini menunjukkan indeks laspeyres hanya menggunakan kuantitas tahun dasar, sedangkan indek paasche memakai kuantitas tahun sekarang. Padahal perhitungan laspeyres agak sedikit lebih teoritis karena perhitungan itu memakai kuantitas tahun dasar yang teliti. Perhitungan Paasche memasukkan pengeluaran kedalam barang dan komoditi-komoditi yang menjadi relatif lebih murah. Seperti dapat dilihat dalam ilustrasi yang sangat sederhana ini. Sebagai satu hasil indeks Paasche menggambarkan perubahan tehnologi yang lebih baik sejak biaya lebih rendah yang menghasilkan penggunaanya meningkatkan tehnologi. Disampingnya karena perubahan dalam kuantitas yang secara besar diabaikan, indeks laspeyres sedikit merugikan untuk dibangun. Indeks harga keseluruhan penjualan (dari departemen perdagangan) dan harga indeks konsumen (disajikan oleh departemen tenaga kerja) keduanya adalah indeks-indeks tipe laspeyres. SFAS no 33 menghendaki indeks-indeks laspeyres untuk penyesuaian harga umum.

Perhitungan indeks harga jelas komplek sekali disamping problem tipe-tipe indeks ada yang menunjukkan bahwa suatu masalah konseptual dari ukuran yang juga disajikan. Namun ini rupanya jauh lebih baik untuk mencoba mengukur hasil-hasil akibat dari inflasi. Tak ada masalah bagaimana menyelesaikan dengan kasar daripada mengabaikannya.

10.3 GAMBARAN LUAS AKUNTANSI INFLASI

Dalam diskusi yang menjawab tentang inflasi satu penghargaan yang harus segera ditekankan bahwa antara penyesuaian daya beli umum dan nilai sekarang. Penyesuaian tingkat harga umum berhubungan dengan barang dan jasa yang diperoleh dengan meletakkan biaya historis dari satu hal dan menggandakannya melalui pecahan yang terdiri dari indeks harga umum selama periode terakhir dalam penghitungan dibagi dengan indek harga umum yang ada pada saat perolehan. Dari sini jika harga tanah diperoleh dengan 1000 dolar pada tahun 1954 ketika indek harga 80-an yang dinyatakan dalam dolar 1994. Ketika indek 220 perhitungan akan menjadi : Rp. 10000 = (220:80) = Rp. 27, 500 ini tidak masuk akal kecuali kebetulan sekali. Gambaran nilai tanah pada tahun 1994 pembayaran harga dengan sederhana diwujudkan dalam nilai dolar tahun 1994 yang mempunyai daya beli sama dengan nilai dolar secara umum yang dikeluarkan tahun 1954. tentu saja, pemeriksaan kita dari bangunan konsepsi harga indek dalam kegiatan terdahulu menunjukkan bahwa ini bukan tugas yang mudah. Penilaian sekarang juga disebut harga sekarang (*current cost*) menggambarkan suatu usaha yang diperoleh terhadap harga yang khusus atau harga untuk satu poin penting atau periode aktiva, pertanggungjawaban (jaminan) pengeluaran dan penghasilan.

Nilai masuk menunjuk pada harga pengganti di pasar yang mana aktiva, jaminan-jaminan atau pengeluaran biasanya diperoleh melalui perusahaan. Nilai tukar menunjukkan pada nilai keuntungan yang dapat dicapai atau pembagian nilai dari aktiva, jaminan perusahaan pada apa yang disebut suatu sistem dari *orderly liguidation* (liguidasi yang tertib). Kedua ukuran yang dicontohkan biaya yang disebabkan adanya kesempatan yang hilang dan keduanya relevan dengan beberapa keputusan dalam situasi-situasi tertentu, seperti penganggaran modal. Argumen itu keduanya pro dan contra untuk ukuran-ukuran menghendaki suatu percobaan yang lebih dekat.

Nilai Yang Masuk

Satu dari argumen-argumen prinsip dari penganut nilai yang masuk bahwa dalam banyak kasus, nilai-nilai kegunaan (in use) oleh perusahaan sangat baik dikeluarkan melalui biaya pengganti agar mengerti arti dari *value in use* untuk aktiva, tiga penghitungan harus dibandingkan, nilai sekarang/yang ada dari uang yang akan datang mengalir atribut untuk aktiva (PV), nilai yang masuk atau biaya penggantian (EV) dan nilai tukar atau nilai bersih yang dapat direalisasikan (NRV).

Kombinasi Pesanan – Pesanan Yang Mungkin

Tiga tipe nilai kombinasi pesanan yang mungkin dapat terjadi, antara lain:

1. NRV > PV > EV
2. NRV > EV > PV
3. PV > EV > NRV
4. PV > NRV > EV
5. EV > PV > NRV
6. EV > NRV > PV

Ada 3 ukuran yang dapat diidentikan untuk kas. PV dan EV akan kehilangan benar-benar identik untuk laporan dan catatan keuntungan yang dapat diterima dari upah untuk laporan yang menyajikan NRV akan lebih rendah sebagai pembuktian oleh perusahaan dari laporan yang dapat diterima dan potongan harga dari catatan yang dapat diperjualbelikan terhadap pengaruh dari komisi-komisi. Aktiva yang ditukarkan karena dari materialnya adalah persediaan yang memegang untuk penjualan kembali, aktiva-aktiva tertentu yang produktif dan kemungkinan tidak berwujud analisis. Kita, sampai saat ini terkonsentrasi pada persediaan dan aktiva tertentu.

Suatu aktiva harus dipegang untuk digunakan sepanjang PV > NRV jika aktiva yang lain NRV > PV harus dijual. Sebagai konsekuensinya, dalam situasi 3, 4 dan 5, aktiva akan dipegang untuk digunakan, sebaliknya 1, 2 dan 6 harus dijual. Situasi 3, 4 dan 5 pasti akan kelihatan dapat dipakai sebagai besar dari aktiva tidak berwujud dan tertentu. Aktiva harus terus digunakan dan ditempatkan sepanjang situasi 3, 4 dan 5 berlaku karena kegunaan produktif. Situasi 4 menjadi luar biasa. Sejak NRV lebih besar dari EV aktiva dapat dijual sebaik digunakan (dipakai) meskipun kegunaan utama dilanjutkan menjadi kegunaan yang produktif tapi tidak harus diganti.

Dalam situasi 3, 4 dan 5 PV menggambarkan nilai guna perusahaan, namun sejak PV didasarkan pada perkiraan dan potongan nilai yang akan datang. Itu akan

pasti dapat terbukti dari pada salah satu EV maupun NRV. Memberikan pilihan antara EV dan NRV sebagai wakil untuk PV. Harus diingat bahwa belakangan akan hampir selalu lebih rendah dari pertama untuk 3 alasan:

1. NRV termasuk pengaruh dari sobekan-sobekan biaya dan pembuangan elemen-elemen yang berhubungan lainnya.
2. Perusahaan hanya suatu penjual yang sporadik dari aktiva-aktiva tertentu yang produktif. Ini dapat mengkomunikasikan dengan hanya satu nomor yang terbatas dari pembeli yang potensial dari suatu aktiva.
3. Perusahaan tidak biasanya sesuai dalam aktiva yang produktif, persepsi dari kualitasnya mungkin lebih negatif dari pada dibenarkan. Perbedaan antara EV dan NRV dibawa sedemikian melalui keputusan khusus yang seluruhnya tidak berhubungan terhadap kegunaan produktif yang dimiliki oleh PV. Karena itu EV kelihatan menjadi indikator yang lebih baik dari nilai ekonomi dari pada NRV untuk aktiva tertentu yang produktif dan tidak berwujud untuk aktiva ini Ev akan demikian terlihat untuk memiliki utilitas yang lebih besr untuk tujuan seperti prediksi kemampuan dan pertanggungjawaban.

Situasi 1, 2 dan 6 dimana penjualan kembali tepat, akan dapat diaplikasikan pada persediaan. Situasi 6 mengindikasi bahwa hal yang harus dijual tapi tidak ditempatkan kembali. NRV mewakili harga penjualan dari sedikit biaya-biaya persediaan dari penyelesaian dan penjualan. Perbedaan utama antara NRV dan EV adalah elemen pengakuan pendapatan meskipun begitu keduanya adalah suatu bentuk dari nilai sekarang. Satu kasus mungkin karena itu dibuat untuk NRV selama persediaan menghasilkan dalam dasar yang penghitungan yang banyak untuk aktiva, tapi laporan ini menunjukkan pada penambahan problem. Konsekuensinya pada dasar analisis dari nilai kegunaan untuk persediaan dan aktiva tertentu jika satu perhitungan dasar diseleksi, kasus yang berat dipakai untuk Ev.

Ukuran Masalah–Masalah

Ada sejumlah perkiraan yang sulit dalam menentukan nilai masuk sekarang, ukuran langsung yang lebih baik daripada tidak langsung karena ukuran yang langsung menggambarkan lebih jujur. Lebih terbukti dan biasanya sedikit mahal untuk menghasilkan. Ukuran langsung untuk persediaan akan diselesaikan melalui perolehan harga penjualan sekarang dipasar dimana barang-barang didapatkan secara normal oleh perusahaan atau biaya pabrikasi sekarang jika perusahaan biasanya memproduksi. Ada yang tidak harus menjadi problem untuk hal-hal yang didapatkan dengan biasa tapi barang-barang pabrik berada pada situasi yang lebih komplek. Biaya sekarang dari bahan mentah, tenaga kerja langsung dan overhead variabel (misalnya persediaan, upah tidak langsung, bahan bakar

dan lain-lain) yang relatif mudah diukur. Biaya overhead tertentu terutama penyusutan merupakan hal-hal yang lebih sulit. Konsekuensinya ukuran yang tidak langsung dari elemen overhead tertentu dari persediaan pabrik dengan memakai penyesuaian indeks spesifik yang mungkin perlu dipekerjakan.

Pada kasus dari aktiva tertentu, ukuran langsung yang diselesaikan melalui penemuan harga penjualan dalam penggunaan aktiva pasar untuk tipe yang sama dari aktiva pada kondisi yang sama seperti badan yang dihargai. Tepatnya disamping penilaian yang mungkin hanya untuk suatu proposal kecil yang relatif dari aktiva tertentu. Biaya penggantian sebagian besar dari aktiva tertentu akan perlu diukur dengan tidak langsung menggunakan penyesuaian indek spesifik yang tepat.

Nilai-nilai Tukar

Hal rasional yang ditekankan dari nilai tukar adalah jumlah yang berbeda dari nilai masuk. Penganut nilai tukar melihat perusahaan dalam keadaan yang terus berubah. Melewati suatu periode waktu yang cukup panjang, suatu perusahaan akan melakukan penggantian sebagian besar dari aktiva produktifnya. Neraca nilai tukar merupakan suatu ukuran dari kesanggupan perusahaan. Kapasitas perubahan dari struktur aktiva yang ada dalam kesempatan baru. Nilai tukar menunjukkan harga penjualan yang dapat diterima dari aktiva perusahaan ketika penjualan melalui suatu proses dari likuidasi yang tertib bahwa suatu situasi yang mana perusahaan meneruskan operasi seperti menentang terhadap meningkatnya potongan yang lebih besar dalam keadaan likuidasi yang kuat.

Dibawah nilai tukar laporan posisi keuangan menjadi laporan keuangan yang penting. Laporan laba rugi menunjukkan peningkatan dalam akibat kemampuan adaptasi perusahaan dari operasi yang selama periode ini. Tetapi laporan pendapatan dibawah nilai tukar yang sepertinya kemampuan prediktif dan yang terbatas dengan tanggungjawab karena kemunduran yang tidak seimbang dari harga beli terhadap nilai tukar yang meningkat segera setelah suatu aktiva diperoleh. Seperti dibicarakan diatas. Sesungguhnya pendukung kuat terhadap nilai tukar cenderung untuk menyangkal bahwa ilmu hitung akuntansi dapat memiliki kesignifikanan untuk prediksi kemampuan tujuan.

Nilai tukar adalah suatu bentuk dari biaya yang disebabkan adanya kesempatan yang hilang. Nilai tukar mengeluarkan/mengakibatkan kerugian besar pada perusahaan dari pemegang aktiva-aktiva borongan yang ada. Sementara pendukung nilai tukar berpendapat bahwa sistem itu adalah bahan tambahan. Beberapa isu yang penting yang diangkat oleh larson dan schattke, yaitu pertanyaan dari pemeriksaan yang tidak memihak dan terpisah dari ukuran komponen yang ber-

macm-macam dari laporan posisi keuangan. Meskipun suatu yang kecil tapi pendukung itu vokal, jumlah yang lebih besar dari opini antara keduanya meneliti dan anggotanya dari standar badan yang menentukan dengan kuat menetapkan melalui biaya penggantian (nilai masuk). Keuntungan dari nilai masuk adalah perbandingan lebih daripada absolut. Keduanya mempunyai dasar yang relevan pada situasi penting. Analisis penganggaran modal contohnya mewajibkan nilai tukar dari aktiva yang dimiliki sekarang yang ditetapkan dari dan nilai masuk dari aktiva yang diperoleh. Kedua ukuran dapat dikritik pada latar dari apa yang dapat diistilahkan "tidak dapat diterapkan". Apakah kesignifikanan dari biaya pengganti jika aktiva siap dimiliki? Ini suatu masalah mungkin dengan menghindar kerugian besar sama saja bagaimana arti nilai tukar jika maksud kata-kata adalah untuk menjaga aktiva. Dalam kasus ini suatu masalah dari tidak mengambil kesempatan.

Tak diragukan lagi kedua ukuran mempunyai kerelevanan. Pertimbangan nilai kita setuju dengan sebagian besar. Meskipun nilai tukar mempunyai kepentingan sebagian besar dari aktiva perusahaan akan sebenarnya tidak pernah diubah ke dalam kas selama diberikan periode jangka pendek. Lebih jauh, kelemahan dari nilai tukar yang berorientasi laporan rugi laba dalam syarat dari pengguna objektif lain daripada kemampuan adaptif telah siap didiskusikan. Sebaliknya analisis nilai kegunaan yang penting seperti pengganti aktiva tertentu yang produktif adalah benar-benar meyakinkan. Demikian saldo dari diskusi nilai sekarang akan terkonsentrasi pada alternatif nilai masuk.

Perolehan dan Kehilangan Daya Beli

Perolehan dan kehilangan daya beli meningkat sebagai hasil dari kenaikan aktiva bersih moneter atas kewajiban selama satu periode ketika tingkat harga berubah. Aktiva moneter dan kewajiban termasuk kasnya dan aktiva dan kewajiban lainnya adalah piutang dan utang dalam jumlah dollar yang telah ditentukan. Ini termasuk rekening dan catatan piutang dan utang serta kewajiban jangka panjang.

Perolehan dan kehilangan daya beli timbul karena hal-hal moneter yang mana sejumlah dolar tertentu diterima dan dibayar. Perolehan atau kehilangan daya beli sebagai perubahan tingkat harga. Perolehan dan kehilangan daya beli ditentukan oleh ukuran daya beli dari ketersediaan hal-hal moneter pada suatu perusahaan dan membandingkannya dengan jumlah nyata dari rekening bersih moneter. Posisi kewajiban moneter bersih daya beli yang diperoleh daya beli yang hilang Untuk mengukur daya beli yang diperoleh dan hilang selama tahun yang disebutkan dalam syarat dari daya beli dolar selama triwulan ke 4. saldo

awal dan perubahan kemudian dalam pokok moneter bersih disebutkan kembali dalam syarat dari daya beli mereka yang telah diukur dalam syarat triwulan ke 4. ini dikerjakan oleh penggandaan elemen ini melalui satu pecahan yang terdiri dari indek triwulan ke 4 dalam penghitungan dibagi oleh indek pada saat berubah bersih terjadi atau ketika pokok diatas tangan. Saldo akhir dalam penyesuaian tingkat harga T account menunjukan daya beli moneter yang tersedia ukuran perusahaan dalam dolar triwulan. Sejak ini lebih dari jumlah nyata aktiva moneter bersih diakhir tahun. Perusahaan kehilangan daya beli melalui pemegangan aktiva moneter bersih selama periode ketika nilai dolar mengalami kemunduran.

Semua sistem dari kedua penghasilan yang disesuaikan daya beli umum dan penghasilan nilai sekarang termasuk perolehan dan kehilangan daya beli sebagai satu elemen dari pendapatan. Pengukuran itu sendiri mungkin adalah umum atau syarat daya beli yang spesifik. Klasifikasi akan seperti sebuah komponen penghasilan yang tidak beroperasi.

Kenaikan Dan Penurunan Nilai Aktiva

Hanya seperti pokok moneter yaitu subjek untuk satu perolehan atau kehilangan seperti perubahan tingkat harga. Aktiva non moneter yang akan kita sebut aktiva nyata adalan subjek untuk perolehan dan kehilangan sebagai satu hasil dari perubahan pada nilai-nilainya. Kenaikan dan penurunan nilai aktiva pada aktiva nyata dapat dibagi dalam dua bagian:

1. Kenaikan dan penurunan nilai aktiva moneter yang timbul secara murni karena dari perubahan dalam tingkat harga umum selama satu periode dan
2. Kenaikan dan penurunan nilai aktiva nyata, yang perbedaannya antara jumlah yang disesuaikan tingkat harga umum dan nilai sekarang.

Kenaikan dan penurunan nilai aktiva moneter hanya penyesuaian modal mereka bukan suatu komponen dari penghasilan. Penempatan/pengaturan kenaikan dan penurunan nilai aktiva nyata adalah suatu teori penting yang berpengaruh terhadap penentuan pendapatan. Kenaikan dan penurunan nilai aktiva dapat juga diklasifikasikan dari sudut pandang mendapatkan atau tidak mendapatkan dalam pengertian konvensi akuntansi. Satu contoh sederhana yang menjelaskan hubungan ini asumsi bahwa sebidang Tanah didapat dengan 5000 dolar pada Januari 2, 1990 ketika indek harga umum 100. sepersepuluh tanah itu dijual Rp. 575 pada 31 Desember 2009. seluruh bidang tanah itu diniali $5750 pada 31 Desember 20099. jumlah nyata dan perolehan nilai aktiva moneter dihitung seperti cara berikut:

Nilai kini 31 Desember 2009	5750
Tingkat harga umum yang disesuaikan	
Dengan biaya perolehan 31 Des 2009 (5000 x (110:100)	5500
Total kenaikan nilai aktiva nyata	250
Tingkat harga umum yang disesuaikan dengan biaya	
Perolehan pada 31 Des. 2009	5500
Biaya perolehan	5000
Total kenaikan nilai aktiva moneter	500

Jumlah kenaikan nilai aktiva terdiri secara aljabar jumlah dari kenaikan dan penurunan nilai aktiva yang nyata dan moneter. Dari sini jika semua fakta adalah sama kecuali nilai sekarang dari tanah Rp 5400 pada 31 des 2009. Ada jumlah penurunan nilai aktiva nyata yaitu Rp. 100. Kenaikan dan penurunan nilai aktiva yang didapatkan melalui proses penjualan aktiva atau dalam kasus dari suatu altiva yang dapay disusutkan.

Pencocokan Penyesuaian

Sedikit berhubungan dengan kenaikan nilai aktiva adalah penyesuaian yang digunakan di Inggris bagian dari mekanisme akuntansi inflasi negeri itu. Pencocokan penyesuaian menghasilkan keuntungan wajar selama inflasi disebabkan utang modal yang tidak mempunyai tuntutan penduduk kenaikan nilai aktiva. Sama saja jika hasil kehilangan nilai aktiva bersih, kekayaan modal sendiri menyerap segala harta yang hilang. Dalam contoh yang ditunjukkan sebelumnya, jika 40% dari keuangan jangka panjang melalui pengambilan 40% kali total nilai aktiva yang diperoleh (kenaikan nilai aktiva) dari RP. 750 atau Rp. 300 ditetapkan bahwa tak ada dari kenaikan nilai aktiva nyata yang diakui dalam pendapatan. Pencocokan penyesuaian membuktikan sebagai suatu konsep yang sungguh-sungguh membingungkan. Itu tidak tapi mudah untuk menghubungkan ke konsep pemeliharaan modal. Lebih jauh ada banyak cara untuk mengukur pencocokan penyesuaian dan perbedaan antara metode ini dapat signifikan. Kebangkitan baru (ilmu pengetahuan) dari akuntansi inflasi menjadi penyelesaian terbaik tanpa menggunakan pencocokan penyesuaian. Dengan konsep kenaikan nilai aktiva dan perolehan dan kehilangan daya beli pada tempat sekarang kita mendapatkan pemeriksaan dari sistem pemikiran yang mereka tekankan.

Sistem-sistem Pengukuran Penghasilan/Laba Rugi

Bagian ini merupakan gambaran pemakaian kedua contoh sederhana secara relatif dari laporan laba rugi dan laporan posisi keuangan yang menggunakan

pendekatan teori problem inflasi yang berbeda. Fokus penting laporan laba rugi akan mengajukan banyak isu teoritik yang signifikan. Laporan posisi keuangan menggunakan penyesuaian tingkat harga umum dan penilaian sekarang untuk tujuan pemeliharaan modal.

Penyesuaian Tingkat Harga Umum

Satu point tambahan yang akan ditambah pada diskusi tentang PT. HU/ GPLA mengenai tipe pemeliharaan modal ditetapkan. Ukuran biaya perolehan pemeliharaan modal dalam syarat-syarat tidak disesuaikan dengan dolar. GPLA satu langkah lebih maju. Pemeliharaan modal diukur dalam syarat penyesuaian tingkat harga dolar.

Pendekatan Nilai Sekarang

Ada tiga pendekatan nilai sekarang yang dibahas disini yang berorientasi pada metode penilaian masuk. Semua akan menunjukkan penghasilan operasi sekarang (pemasukan dikurang beban dihitung pada dasar biaya penggantian) oleh karena itu penghasilan operasi sekarang harus memiliki manfaat yang relevan dari sudut tanggung jawab, sangat mungkin kemampuan yang diprediksikan. Metode ini berbeda dalam syarat pengaturan nilai aktiva nyata dan menghasilkan tipe ukuran pemeliharaan modal.

Laba Rugi yang Dapat Didistribusikan

Di bawah perolehan modal nyata, dipertimbangkan penyesuaian modal (elemen dari kekayaan modal) pemilik tetapi bukan penghasilan. Hasil pemeliharaan modal adalah dalam syarat modal fisik karena penghasilan sama dengan pemotongan penghasilan yang lebih luas setidaknya dalam syarat biaya pengganti. Kenaikan atau kehilangan daya beli dihitung dengan menggunakan satu tipe indek. Paasche mengukur perubahan dalam biaya pengganti dari aktiva pengoperasian yang digunakan perusahaan.

Laba Rugi yang Diakui

Seperti menyebutkan secara tidak langsung, komponen yang diakui dari kenaikan nilai aktiva diarahkan melalui penghasilan. Ukuran pemeliharaan modal yang dihasilkan secara umum sama saja ditetapkan dibawah GPLA, meskipun laporan semuanya berbeda dalam hal yang berkenaan dengan lainnya. Alasannya bahwa dengan porsi yang diakui dari perluasan yang diidentifikasikan melebihi biaya perolehan dengan porsi yang diakui dari moneter dan kenaikan nilai aktiva nyata. Ketika kenaikan nilai aktiva diakui didapatkan dari penghasilan. Hasilnya secara umum sama saja penentuan penghasilan dibawah GPLA. Konsekuensi kita menggunakan contoh yang sangat sederhana untuk mengilustrasikan bagaimana

harga indeks dibangun. Dalam satu keterangan yang mendalam dari berbagai perhitungan yang menjawab selama inflasi dan perubahan harga-harga yang datang selanjutnya. Termasuk dalam bagian ini yaitu satu keterangan penjelasan termasuk istilah-istilah dasar seperti holding gains dan purchasing power gains dengan berbagai pendekatan untuk inflasi ditempat. Kita kemudian menyajikan suatu rangkaian yang berhubungan dari contoh-contoh sederhana yang menunjukkan teori pokok yang mendekati problem. Dari kepentingan yang berhubungan dengan pusat, disini akan ada pemeliharaan modal sebagai bukti. Beberapa yang digaris bawahi dari metode-metode ini, secara singkat menyentuh SFAS No. 33, bagaimana itu dikerjakan dan akhirnya mematikan. Kesimpulan bagian dari bab ini mendiskusikan dua masalah berat yang penting: 1) Menentukan penyusutan nilai masa kini. 2) Daya beli yang naik (diperoleh) pada utang jangka panjang selama inflasi.

Pengaruh Dari Perubahan Harga Pada SFAS No. 33

Akuntansi di USA telah merealisasikan selama lebih 70 tahun pengaruh-pengruh yang potensial pada sejumlah laporan akuntansi akibat dari perubahan harga-harga apakah iru spesifik atau umum sifatnya. Faktanya banyak perusahaan-perusahaan menyatakan kembali pernyataan-pernyataan financial mereka yang pokok untuk pengaruh-pengaruh dari kembali perubahan-perubahan harga yang spesifik selama tahun 1920 an. Organisasi-organisasi akuntansi seperti American Association dan The American Institute of Certified Public Accountants telah mendiskusikan penghitungan selama pengaruh-pengaruh perubahan.

Usahanya sebagai konsekuensinya, kemampuan pemeliharaan modal mempunyai sesuatu keputusan teori orientasi kepemilikan (*propiertory entity*). Pemeliharaan modal fisik lebih berarti dari pada kemampuan pemeliharaan modal sebab sementara ini diukur dalam dollar, itu artinya untuk memelihara produktivitas suatu usaha, pengukuran tidak mudah diganti dalam dollar. Jadi Carsberg mengatakan bahwa fisikal modal dapat berarti: 1). pemeliharaan kuantitas fisik pada operasi aktiva non moneter 2). pemeliharaan asset non moneter untuk memastikan memproduksi suatu pelayanan dan kuantitas barang barang secara tetap 3). atau pemeliharaan operasi asset non moneter dan asset moneter perlu untuk memastikan kemampuan untuk mengjasilkan suatu pelayanan dan kuantitas barang barang tetap dan jasa.

Problem yang lain disekitar pemeliharaan modal dan fisik perusahaan adalah mengikuti usaha baru untuk menghendaki perbedaan total secara investasi dalam perencanaan dan perlengkapan dari pada menahan investasi sekarang ini (dan yang mana digunakan dalam pemeliharaan modal fisik yang diukur) akan

tetapi sebagai mana yang telah dinyatakan oleh Milburn, jika pemeliharaan modal dilihat sebagai bagian dari pengukuran kemakmuran yang berbunga dengan periode yang lalu tanpa mempertimbangkan apakah perusahaan mencapai dimasa yang akan datang masalahnya dapat diletakan kedalam perspektif. Pemeliharaan modal spesifik karena berhubungan dengan pemeliharaan kapasitas produktif yang mempunyai orientasi teori entitas.

Earning Power Laba (EPL)

EPL meliputi sesungguhnya laba *holding gain* yang muncul selama tahun itu. Konsep ini tidak dapat ditampilkan berakar kuat proprietari theori atau entity theori. Hal ini mungkin secara bebas dihubungkan untuk teori persamaan residu sebab prediksi dianggap tidak digunakan sepenuhnya kepada peningkatan keuntungan nyata selama beberapa tahun. Jika bukti pemeliharaan modal diinginkan dimulai pada periode pertimbangan aktiva nyata, harus disesuaikan dengan perubahan tingkat harga umum yang terjadi selama tahun 1992. Jika purchasing power gain or loss dalam moneter item dihitung, kami cenderung mengunakan indek tingkat harga umum dalam perhitungan, tetapi teori tidak yakin pada pertanyaan ini.

Isu Perbaikan Modal

Persoalaan dalam pemeliharaan modal membuktikan GPLA dan RI mengukur kemampuan pemeliharaan modal (dalam dolar disesuaikan untuk kekuatan pembelian umum) Mengingat distribusi pendapatan menyediakan suatu ukuran fisik pemeliharaan modal. Bagian ini disempurnakan bukan hanya termasuk di dalam pemegang keuntunga nyata atau kerugian harga yang dapat diaplikasikan untuk aktiva nyata perusahaan selama perhitungan keuntungan kekuatan pembelian atau kerugian pada liabilitas moneter atau asaet.

Kemampuan pendekatan pemeliharaan modal terlalu sedikit kotroversial dari dua macam ukuran ini di ukur sendiri dalam dolar dan dalam pengertian mereka yang berbeda antara pembukaan dan penutupan keuntungan aktiva adalah seimbang untuk pendataan selama penghitungan setahun dibawah GPLA. Dimana GPLA maksimum dapat didistribusikan sebagai dividen dan istilah GPLA disesuikan persamaannya setiap akhir tahun. Alasan yang mendasari orientasi kepemilikan secara umum adalah kekuatan pembelian akan representatif dari orientasi usaha sendiri yang lebih dari indek asset secara khusus.

Distributor Pendapatan

Distribusi pendapatan adalah pendekatan biaya penganti yang diusahakan untuk memaksimumkan dividen yang dapat dibeli untuk saham tanpa menguran-

gi tingkat operasi yang akan datang. Untuk menyempurnakan ini, sebelumnya dinyatakan dari pendapatan uang yang beredar (biaya penganti) untuk mengadakan pengeluaran selama beberapa periode. Keuntungan yang didapat harus disesuaikan dengan modal yang dikeluarkan. Yang mana tidak ada pebedaan keungan dan pendapatan keuntungan yang nyata.

Kerugian kemampuan daya beli dalam moneter, aktiva bersih dipertimbangkan oleh tipe Paasche pada spesifik indek geared untuk perusahaan-perusahaan campuran aktiva yang nyata: 12-11 = perubahan berat rata-rata perusahaan dari pendapatan asset secara khusus dari tahun yang lalu sampai sekarang. P (n-1) harga dalam 1 tahun komoditas dalam tahun sebelumnya.

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Chua, Wai Fong. 1986. Radical Developments in Accounting Thought, The Accounting Review (October), pp. 601-632.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Tinker, Tony. 1988. "Panglossian, Accounting Theories: The science of Apologizing in Style, "*Accounting, Organizatioans and Society, "* 13 (no.2), pp. 165-190.

Tinker, Tony, Cheryl Lehman, and Merilyn Neimark, 1991. Falling Down the hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4 (no.2), pp. 28-54.

Tinker, Anthony, Barbara Merino, and Merilyn Neimark, 1982. The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (no.2), pp. 167-200.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal*. September-October.

-oo0oo-

Bab Sebelas

ISU-ISU AKUNTANSI INTERNASIONAL

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami mengapa FASB mengganti metode temporal SFAS No.8 dengan pendekatan mata uang fungsional SFAS No.52.
- Memahami mengapa negara-negara yang berbeda menggunakan pendekatan yang berbeda pula dalam akuntansi dan pelaporan keuangannya.
- Mengetahui model pelaporan keuangan negara-negara Anglo-Amerika dan kontinental.
- Memahami apa yang dimaksud dengan harmonisasi standar akuntansi internasional, apa hambatan-hambatan dalam pelaksanaannya, dan mengapa harmonisasi tersebut akan terus berkelanjutan.
- Mengenal organisasi-organisasi seperti: IASC, EU, IOSCO, dan IFAC.

Perdagangan dan investasi internasional selama kuartal terakhir abad ini telah meningkat pada level yang mengesankan. Misalnya, ekspor barang dagangan yang dilakukan AS telah meningkat dari $19.6 miliar dalam tahun 1960 menjadi $937.6 miliar pada 1997. Demikian juga, impor meningkat dari $15 miliar pada tahun 1960 menjadi $1, 047.8 miliar pada tahun 1997. Tambahan lagi, selama periode tersebut telah terjadi kenaikan drastis pada investasi langsung oleh perusahaan-perusahaan AS di luar negeri, dan oleh perusahaan-perusahaan asing di AS. Kenyataannya, peningkatan investasi asing di AS sebesar hampir 20 kali lipat selama periode ini telah mengakibatkan kekhawatiran terhadap apa yang mungkin terjadi di negara ini. Sekuritas perusahaan asing yang terdaftar di New York Stock Exchange meningkat dari 67 perusahaan pada tahun 1987 menjadi 394 pada bulan November 1999. Apa yang menjadi perhatian kita adalah dampak kenaikan yang begitu besar atas perdagangan dan investasi internasional itu terhadap akuntansi dan pelaporan keuangan.

Kita mulai dengan mempelajari masalah translasi mata uang asing karena erat hubungannya dengan perusahaan-perusahaan multinasional AS. SFAS No. 8 dan 52 dan konsekuensinya akan dibahas dalam konteks ini dan dilakukan pembahasan mengenai akuntansi konsolidasi sebagai kelanjutan dari pembahasan bab 18. Kemudian dilanjutkan dengan pendahuluan singkat mengenai pengembangan regulasi akuntansi di negara-negara maju, dengan menekankan perbedaan antara model Anglo-Amerika dengan pendekatan kontinental. Juga akan dibahas masalah-masalah yang muncul dari adanya sekuritas asing yang didaftar pada bursa efek domestik. Selanjutnya kita juga akan mempelajari faktor sosial dan kultur yang dapat menghalangi proses harmonisasi. Akhirnya, kita akan membahas upaya-upaya yang muncul akibat saling ketergantungan antara negara yang satu dengan yang lain untuk menuju standar akuntansi yang harmonis ditinjau dari perspectif global, yang meliputi organisasi akuntansi internasional dan kelompok-kelompok ekonomi regional di berbagai negara.

11.1 TRANSLASI OPERASI LUAR NEGERI

Translasi operasi dan penyertaan yang berbasis di luar negeri ke dalam US dollar telah disinggung oleh ketiga badan penyusun standar yang ada. CAP mengeluarkan dua ARB mengenai materi tersebut, yaitu (4 dan 43); APB mengeluarkan Opini No.6 dan membahas materi itu secara panjang lebar pada tahun 1971 namun tidak mengeluarkan satu pun peraturan mengenai hal tersebut, dan FASB telah mengeluarkan tiga SFAS, yaitu No. 1, 8, dan 52. Issue akuntansi yang muncul adalah bagaimana melaporkan operasi yang disajikan dalam mata uang luar negeri pada laporan keuangan konsolidasi yang dinyatakan dalam US dollar. Jadi, perbedaan nilai tukar mata uang menjadi sangat penting artinya.

Persetujuan Bretton Woods tahun 1944 menetapkan sistem "nilai tukar mengambang terkontrol" bagi negara-negara yang menandatangani perjanjian tersebut. Fluktuasi nilai tukar diijinkan sampai batas tertentu dengan aksi moneter, seperti membeli atau menjual emas atau valuta asing yang dimaksudkan untuk mempertahankan rentang fluktuasi yang diperbolehkan. Persetujuan Bretton Woods tumbang pada tahun 1971 yang mengakibatkan fluktuasi nilai tukar yang lebih hebat. Perkembangan ini membuka kesadaran tentang betapa pentingnya masalah penanganan translasi operasi luar negeri.

Apakah yang menentukan nilai tukar dari mata-uang negara yang satu dengan mata uang negara yang lain? Nilai tukar dianggap sebagai hasil dari dua faktor, yaitu: (1) tingkat bunga nominal yang berbeda, yang timbul karena perbedaan tingkat inflasi yang diharapkan terjadi di negara yang berbeda. (2) rasio

harga-harga relatif barang dan jasa umum dari dua negara tertentu, sebagaimana dinyatakan dengan: tingkat harga di negara pertama dibagi dengan tingkat harga di negara yang kedua.

Purchasing power parity, yaitu kestabilan rasio tingkat harga antara berbagai mata uang yang berbeda, diharapkan tidak berubah, tetapi sekarang nampaknya bahwa purchasing power parity tidak mampu bertahan, baik dalam jangka pendek, maupun jangka panjang. Hal ini disebabkan oleh dua hal, yaitu adanya perbedaan tingkat inflasi yang diharapkan di negara yang berbeda-beda, dan tidak adanya purchasing power parity, terdapat ketidakstabilan dalam nilai tukar valas, yang berpotensi untuk menciptakan laba atau rugi translasi yang besar. Jadi, pertanyaan kuncinya adalah nilai tukar mana yang digunakan dan bagaimana menghapuskan selisih yang dihasilkan dari proses translasi tersebut.

Ada banyak pendekatan terhadap translasi operasi luar negeri, namun semuanya bersumber dari orientasi dasar yang dianutnya. Yang berorientasi US dollar mengatur perusahaan untuk mencatat operasi luar negerinya seolah-olah operasi tersebut terjadi dalam US dollar. Yaitu, aktiva, hutang, pendapatan, dan biaya dalam valuta asing dilaporkan seolah-olah sejak awal dicatat dalam US dollar. Sebaliknya yang berorientasi valuta asing mengakui bahwa operasi luar negeri yang terjadi dalam valuta asing dan bahwa operasi tersebut tidak mempengaruhi US dollar; oleh karena itu akuntansinya juga harus konsisten dengan dampak ekonomis valas dari operasi yang bersangkutan. Aktiva, hutang, pendapatan dan biaya yang dinyatakan dalam valas dianggap diukur dalam valas, namun diterjemahkan ke dalam US dollar untuk tujuan pelaporan. Konsisten dengan orientasi luar negeri, adalah ide yang menyatakan bahwa perubahan nilai tukar tidak mempengaruhi operasi atau *cash flow* sampai saat aktiva bersih dipertukarkan. Oleh karena itu, dampak perubahan nilai tukar seharusnya tidak dilaporkan sebagai pendapatan sampai aktiva bersih tersebut dipertukarkan.

SFAS No. 8

SFAS No 8 dan standar-standar yang mendahuluinya konsisten dengan orientasi US dollar. SFAS No. 8 mensyaratkan translasi dilakukan dengan metode temporal: semua item neraca yang dibukukan pada nilai tukar sekarang atau nilai tukar yang akan datang (seperti misalnya aktiva dan kewajiban moneter, persediaan pada harga pasar, dan investasi pada harga pasar) diterjemahkan berdasarkan nilai tukar sekarang, sementara itu untuk item yang dibukukan pada harga masa lalu (seperti aktiva tetap) diterjemahkan berdasarkan nilai tukar saat item tersebut diperoleh (yaitu, nilai tukar historis). Item-item laba rugi diterjemahkan berdasarkan nilai tukar rata-rata selama periode yang dilaporkan – kecuali untuk item

yang berkaitan dengan rekening neraca yang diterjemahkan berdasarkan nilai tukar historis (misalnya harga pokok penjualan dan depresiasi). Penyesuaian nilai tukar, yaitu jumlah yang diperlukan untuk menyeimbangkan laporan tersebut akibat adanya nilai tukar translasi yang berbeda, dilaporkan setiap periode dalam laporan laba rugi sebagai laba atau rugi pertukaran. Penerjemahan yang rumit ini perlu untuk mengkonversi saldo-saldo rekening dalam mata uang asing ke dalam mata uang US dollar; yaitu agar sampai pada jumlah US dollar yang sama seolah-olah mata uang dollar tersebut yang digunakan sebagai dasar pencatatan akuntansinya.

SFAS No. 8 setia pada model akuntansi berbasis historical cost, namun dari sudut pandang ekonomis, ia menghasilkan keluaran yang tidak logis. Contohnya, suatu perusahaan anak dari perusahaan Amerika yang berada di Swiss meminjam $100 juta dalam Swiss franc untuk membiayai pembangunan sebuah pabrik yang menelan biaya $120 juta Swiss franc. Penghasilan yang diperoleh dari pemanfaatan pabrik tersebut, yang dinyatakan dalam Swiss franc, digunakan untuk melunasi hutang. Oleh karena itu, tidak ada US dollar yang digunakan. Jika franc diapresiasi sebanyak 10% terhadap US dollar, maka hutang akan menjadi $110 juta dan "rugi akuntansi" sebesar $10 juta akan dilaporkan dalam laporan keuangan konsolidasi yang sesuai dengan SFAS No.8. Karena biaya pembangunan pabrik tersebut diterjemahkan pada historical cost, namun tidak ada pengakuan terhadap kenyataan bahwa mungkin saja pabrik itu bernilai lebih besar dipandang dari aliran pendapatan bersih yang didatangkannya di masa depan yang diukur dalam franc, yang akan digunakan untuk melunasi hutangnya.

Transaksi tersebut di atas dapat dipandang secara ekonomis dalam dua hal: (1) terjadilaba sebesar $2 juta karena bangunan itu bernilai lebih dari $12 juta, sementara hutangnya hanya $10 juta; atau (2) Tidak ada laba atau rugi karena perusahaan anak yang ada di Swiss itu tidak bergantung pada perusahaan induknya di Amerika, dan operasinya tidak mempengaruhi cash flow perusahaan induknya, serta perubahan nilai tukar juga tidak mempengaruhi cash flow perusahaan anak tersebut. jadi, angka-angka akuntansi yang dihasilkan karena penerapan SFAS No. 8, meskipun ia setia pada model historical cost, ia tidak mencerminkan dampak ekonomik yang dicapai oleh operasinya di luar negeri.

Sejumlah studi empiris mengenai dampak ekonomik dari SFAS No.8 terhadap perusahaan multinasional Amerika telah dilakukan. Meskipun studi tersebut diarahkan pada banyak aspek dari masalah itu, satu-satunya aspek yang ditemukan kemungkinan mempunyai dampak adalah risiko nilai tukar valas dan kebijakan manajemen yang berkaitan dengan hedging exposure valas. Exposure valas bisa dalam exposure akuntansi maupun exposure ekonomik. Exposure

akuntansi adalah bahwa valas itu terbuka terhadap laba atau rugi pertukaran yang diakibatkan oleh penerjemahan laporan keuangan yang dinyatakan dalam valuta asing ke dalam USD. Exposure ekonomik adalah bahwa aliran kas terbuka terhadap perubahan-perubahan sebagai akibat dari transaksi dan komitmen dalam mata uang asing (misalnya, kebutuhan akan US dollar untuk membayar hutang-hutang luar negeri).

Secara umum, exposure akuntansi tidak mempengaruhi aliran kas valuta asing, mau pun mata uang domestik (US dollar), melainkan hanya menghasilkan laba atau rugi "di atas kertas" saja. Contohnya adalah penerjemahan hutang sebesar $110 juta pada contoh sebelumnya akan melaporkan rugi $10 juta, tetapi tidak akan mempengaruhi cash flow dalam Swiss franc maupun US dollar. Dengan kata lain, exposure akuntansi dapat membawa kita kepada konsekuensi ekonomik: laba dan rugi non cash flow dapat menimbulkan aksi untuk menghapus pengaruh laba atau rugi tersebut dalam penghasilan perusahaan. Sebaliknya, exposure ekonomik berpengaruh langsung terhadap cash flow konsolidasi. Misalnya, jika hutang sebesar $110 dalam Swiss franc tersebut dilunasi dengan menggunakan US dollar, dan bukan Swiss franc.

Banyak studi menemukan bahwa perusahaan multinasional mengadopsi kebijakan yang meminimalkan exposure akuntansi melalui hedging. Sayangnya, exposure akuntansi dan ekonomik sering saling berseberangan; contohnya, mungkin terdapat potensi yang besar untuk memperoleh laba atau rugi secara akuntansi namun dengan sedikit (itu pun jika ada) implikasi terhadap cash flow (exposure ekonomik). Kemudian akibatnya, yaitu bahwa banyak perusahaan yang merisikokan sumber-sumber kas nya melalui kontrak pertukaran forward (forward exchange) untuk meng-hedge exposure non kas sehingga dapat diciptakan exposure yang riil (ekonomik). Perusahaan-perusahaan tersebut, pada dasarnya, mentransfer rugi pertukaran valas akibat penerapan SFAS No.8 ke biaya bunga dan secara simultan merisikokan exposure ekonomik yang lebih besar.

SFAS No. 52

Pada bulan Mei 1978, FASB meminta komentar dari konstituen-nya mengenai 12 SFAS yang telah diterbitkan sebelumnya. Delapan puluh delapan persen (88%) dari komentar yang diterima meminta agar badan ini mempertimbangkan kembali SFAS No.8. Keluhan utama terhadap SFAS No.8 sama dengan seperti yang diilustrasikan pada contoh sebelumnya: laba dan rugi pertukaran dilaporkan, dimana secara ekonomik, justru yang terjadi adalah kebalikannya.

SFAS No. 52 merubah secara drastis arti akuntansi untuk operasi dalam valas. Ia mengadopsi orientasi mata uang fungsional, bukannya orientasi US dol-

lar. Mata uang fungsional adalah mata uang dari "lingkungan ekonomik utama" tempat perusahaan anak berada, dimana kas paling sering diterima dan dibelanjakan.

Jika mata uang operasi perusahaan di luar negeri adalah mata uang fungsional, maka net laba diukur dalam mata uang luar negri tersebut dan kemudian dinyatakan kembali dalam US dollar berdasarkan nilai tukar rata-rata untuk periode yang bersangkutan. Semua item neraca diterjemahkan berdasarkan nilai tukar yang berlaku pada akhir periode. Semua penyesuaian yang timbul akibat penerjemahan item-item neraca dan laporan laba rugi pada tingkat nilai tukar yang berbeda, disajikan terpisah sebagai salah satu unsur ekuitas pemegang saham, bukan sebagai laba atau rugi dalam laporan laba rugi. Hal ini membawa kita pada situasi tanpa komunikasi sebelum berlakunya SFAS No. 130 mengenai penghasilan komprehensif.

Tujuan penerjemahan laporan keuangan menurut SFAS No.52 adalah untuk menghindari pelaporan: (1) laba dan rugi pertukaran secara akuntansi jika laba dan rugi ekonomik tidak terjadi, dan (2) operasi yang dinyatakan dalam mata uang luar negeri seolah-olah operasi tersebut dilakukan dalam US dollar. Jadi, jika hasil operasi yang dinyatakan dalam mata uang luar negeri itu tidak akan berpengaruh terhadap cash flow dalam US dollar, maka tidak ada laba atau rugi pertukaran yang dicatat. Selanjutnya, aktiva, hutang, pendapatan, dan biaya yang terjadi dalam mata uang luar negeri diukur dalam mata uang tersebut dan kemudian diterjemahkan ke dalam US dollar. Bartov menemukan hubungan positif yang signifikan antara penyesuaian translasi mata uang dan perubahan harga saham perusahaan yang mata uang fungsionalnya adalah mata uang luar negeri, namun hubungan yang demikian tidak dijumpai pada keadaan dimana US dollar yang menjadi mata uang fungsional (keadaan yang terakhir ini terjadi karena perusahaan masih menggunakan metode temporal yang diadopsi oleh SFAS No.8).

Masalah utama dalam SFAS No. 52 adalah yang menyangkut penentuan mata uang fungsional. FASB telah menyatakan bahwa jika operasi perusahaan di luar negeri "….. relatif berdiri sendiri dan terintegrasi dalam suatu negara tertentu, maka mata uang fungsionalnya pada umumnya adalah mata uang negara tersebut. " Namun, hal ini tidak selalu berlaku, khususnya jika operasi perusahaan di luar negeri itu hanyalah merupakan perluasan dari operasi perusahaan induknya di Amerika. SFAS No. 52 tidak menyediakan kriteria yang jelas untuk menentukan mata uang fungsional, meskipun demikian pedoman yang luas mengenai hal ini telah tersedia. Ada enam pedoman atau faktor-faktor ekonomi yang dapat

dipertimbangkan, seperti yang dinyatakan dalam standar tersebut, dimana keenam faktor tersebut memiliki orientasi cash flow yang berbeda.

1. **Indikator cash flow**
   a. Mata uang luar negeri – Cash flow yang berhubungan dengan aktiva dan hutang entitas luar negeri pada umumnya terjadi dalam mata uang luar negeri dan tidak secara langsung berpengaruh terhadap cash flow perusahaan induknya.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Cash flow yang berhubungan dengan aktiva dan hutang entitas luar negeri secara langsung berpengaruh terhadap cash flow perusahaan induk dan setiap saat siap tersedia untuk ditarik ke perusahaan induk.
2. **Indikator harga jual**
   a. Mata uang luar negeri – Harga jual produk dari operasi luar negeri, dalam jangka pendek, tidak begitu responsif terhadap perubahan nilai tukar, melainkan lebih ditentukan oleh persaingan lokal dan peraturan pemerintah di negara itu.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Harga jual produk dari operasi luar negeri, dalam jangka pendek responsif terhadap perubahan nilai tukar; contohnya, harga jual lebih dipengaruhi oleh persaingan global atau oleh tingkat harga yang berlaku internasional.
3. **Indikator pasar tempat produk dijual**
   a. Mata uang luar negeri – Ada pasar lokal yang aktif untuk produk-produk yang dihasilkan operasi luar negeri, walaupun kemungkinan juga ada sejumlah besar produk yang diekspor.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Pasar produknya terutama di negara perusahaan induk berada atau kontrak penjualan dinyatakan dalam mata uang negara perusahaan induk.
4. **Indikator biaya**
   a. Mata uang luar negeri – Tenaga kerja, bahan, dan biaya lain yang diperlukan untuk produk atau jasa yang dihasilkan operasi luar negeri terutama berasal dari negara yang bersangkutan, walaupun mungkin juga ada impor dari negara lain.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Tenaga kerja, bahan, dan biaya lain yang diperlukan untuk produk atau jasa yang dihasilkan operasi luar negeri secara kontinyu berasal dari negara dimana perusahaan induk berada.

5. **Indikator pembiayaan**
   a. Mata uang luar negeri – Kebutuhan dana terutama dinyatakan dalam mata uang luar negeri, dan dana yang dihasilkan oleh operasi entitas luar negeri cukup untuk membayar hutang yang ada sekarang dan yang diharapkan terjadi di masa yang akan datang.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Kebutuhan dana dipenuhi terutama oleh perusahaan induk atau obligasi yang dinyatakan dalam dollar, atau jika dana yang dihasilkan oleh operasi entitas luar negeri tidak cukup untuk membayar hutang yang ada sekarang dan yang normalnya diharapkan terjadi di masa yang akan datang tanpa bantuan dana dari perusahaan induknya. Tambahan bantuan dana dari perusahaan induk untuk perluasan usaha tidak termasuk faktor ini, jika dana yang dihasilkan oleh perluasan tersebut cukup untuk membayar kembali tambahan dana itu.

6. **Indikator transaksi dan persetujuan antar perusahaan induk dan anak.**
   a. Mata uang luar negeri – Hanya terjadi sedikit transaksi antara perusahaan induk dan anaknya di luar negeri dan hubungan keduanya tidak ekstensif. Namun demikian, operasi entitas di luar negeri dapat mengandalkan keunggulan kompetitif dari perusahaa induknya, seperti paten atau merek dagang.
   b. Mata uang negara perusahaan induk berada – Terjadi banyak transaksi dan hubungan yang ekstensif antara perusahaan induk dan anaknya di luar negeri. Dan juga jika entitas di luar negeri hanya merupakan alat atau untuk melindungi perusahaan karena mempunyai investasi, obligasi, aktiva tak berwujud, dan lain-lain. yang dapat sewaktu-waktu dicatat di buku perusahaan induk atau afiliasinya.

Laporan penelitian FASB oleh Evans dan Doupnik menemukan bahwa keenam kriteria tersebut di atas menyediakan pedoman yang cukup untuk menentukan mata uang fungsional. Lebih jauh lagi, responden penelitian tersebut sangat setuju bahwa standar yang diteliti itu sukses. Dari enam indikator tersebut, empat indikator pertama yang dibahas merupakan indikator yang paling penting. Hanya sedikit responden yang kesulitan dalam menentukan mata uang fungsional berdasarkan kriteria itu. Dalam hal jumlah mata uang fungsional, angka terbanyak ada di bawah 50-an dan mean-nya adalah 14. Jadi, menentukan mata uang fungsional dan menterjemahkannya dapat menjadi masalah yang signifikan.

Jika mata uang fungsional dari operasi luar negerinya adalah US dollar, maka pendekatan lainnya yang diambil. Misalnya, jika perusahaan anak di luar negeri, kenyataannya hanya merupakan perluasan dari perusahaan induknya (yaitu tidak lebih dari sekedar agen yang menjual yang dihasilkan oleh perusahaan induknya dan mengirim kembali hasil penjualannya ke perusahaan induk), maka meskipun catatan perusahaan anak dinyatakan dalam mata uang luar negeri, mata uang fungsionalnya adalah US dollar, dan catatan akuntansinya harus dikonversikan ke dalam US dollar. Ini disebut sebagai pengukuran kembali, dan dilakukan dengan mengikuti aturan SFAS No. 8 seperti yang dibahas sebelumnya. Akibatnya, laba dan rugi yang timbul dari penerjemahan mata uang yang dicatat ke dalam mata uang fungsional akan diakui dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, pada situasi tertentu, SFAS No.52 akan menghasilkan pelaporan yang sama dengan SFAS No.8.

Walaupun pengukuran kembali nampak tidak konsisten dengan pendekatan yang diadopsi oleh SFAS No.52, ia secara keseluruhan konsisten dengan secara teoritis. Teori dibalik konsep mata uang fungsional adalah bahwa beberapa perusahaan anak di luar negeri merupakan perusahaan yang mampu berdiri sendiri dan bahwa fluktuasi nilai tukar tidak mempengaruhi perusahaan anak tersebut maupun perusahaan induknya, sebelum kas dipertukarkan. Namun sebaliknya, jika mata uang fungsionalnya US dollar, maka asumsinya adalah bahwa perusahaan anak tersebut tidak mampu berdiri sendiri, tetapi hanya merupakan perluasan dari perusahaan induknya. Akibatnya, fluktuasi nilai tukar akan berpengaruh terhadap cash flow seharusnya dilaporkan dalam laporan laba rugi seperti yang dilakukan berdasarkan SFAS No. 8. Pengukuran kembali dalam SFAS No. 52 ini merupakan suatu contoh dari keseragaman yang terbatas.

Suatu masalah memang terjadi pada konsep mata uang fungsional dan penggunaan nilai tukar berjalan pada saat mata uang fungsional sangat tidak stabil sehingga tidak cocok untuk digunakan sebagai dasar pengukuran. Masalah ini disebut sebagai “masalah aktiva yang menghilang”. Masalah ini terjadi jika mata uang fungsional mengalami inflasi yang sangat tinggi, jauh lebih tinggi dibandingkan dengan yang dialami oleh mata uang yang melaporkan. Misalnya, anak perusahaan Argentina membeli aktiva tetap pada bulan Desember 1974, yaitu pada saat kurs nilai tukar peso Argentina terhadap US dollar adalah $0.2. Harga perolehan aktiva tersebut adalah 20.000.000 peso dan akan diterjemahkan menjadi $4, 000, 000. Pada bulan September 1982 kurs tukar menjadi 0.00004; jadi aktiva tersebut diterjemahkan menjadi $800.

Setidak-tidaknya ada tiga pendekatan yang tersedia untuk mengakuntansikan masalah aktiva yang menghilang tersebut di atas. Pertama, masalah itu bisa

saja tidak usah dihiraukan – jadi aktiva itu akan diterjemahkan sebesar $800. Draft eksposure yang asli yang mengarah pada SFAS No. 52 mengadopsi posisi ini, namun kebanyakan surat komentar yang diterima oleh FASB menyatakan keberatannya. Dalam draft eksposurnya yang kedua, FASB mengusulkan untuk menyesuaikan harga perolehan aktiva tersebut dalam peso akibat dampak harga-harga yang berubah, dan menerjemahkan jumlah yang telah disesuaikan tersebut berdasarkan nilai tukar berjalan. Meskipun pendekatan ini kedengarannya tepat secara teori sekali, namun usulan ini juga mendapatkan berbagai keberatan, karena jika diterapkan akan mengakibatkan diperkenalkannya harga-harga konsolidasi US yang dinyatakan dalam US dollar. Terakhir, dalam SFAS No. 52, FASB secara khusus menyatakan bahwa pada perekonomian inflasi tinggi (yaitu negara yang tingkat inflasinya sekitar 100 persen selama tiga tahun), maka US dollar seharusnya digunakan, seolah-olah merupakan mata uang fungsional. Oleh karena itu translasi yang dilakukan adalah serupa dengan SFAS No. 8 dan aktiva tetap diterjemahkan pada nilai tukar histories (contoh: 0.20 pada contoh sebelumnya).

11.2 PERBEDAAN AKUNTANSI NASIONAL

Kita tahu bahwa setiap negara sering menggunakan bahasa yang berbeda, demikian juga halnya dengan system akuntansi keuangannya yang berbeda bagi masing-masing negara. Seksi bahasan ini akan dimulai dengan mempelajari beberapa alasan dan kondisi yang melandasi perbedaan pendekatan terhadap pelaporan keuangan di antara bangsa-bangsa yang perekonomiannya sudah maju. Bahasan akan dibatasi pada relatif sedikit negara namun yang dianggap penting secara ekonomis. Setelah itu akan dibahas mengenai harmonisasi standar akuntansi; upaya-upaya untuk membuat berbagai standar akuntansi dan cara pelaporan keuangan di berbagai negara seserupa mungkin.

Secara umum ada dua model pelaporan keuangan yang berkembang di negara-negara yang maju secara ekonomis. Yang pertama adalah model Anglo-American. Model ini bercirikan adanya profesi akuntansi yang kuat, peranan pemerintah yang terbatas, pentingnya pasar modal untuk menggali dana, dan penekanan pada penyajian laporan keuangan auditan yang mencerminkan kewajaran dan keadilan (true and fair). Pandangan true and fair mengarah pada penggunaan pertimbangan profesional dalam rangka menjadikan laporan keuangan sebagai alat yang berguna bagi pengambilan keputusan investasi, dan bukan memastikan bahwa laporan keuangan tersebut telah menyajikan secara benar informasi keuangan. Dengan kata lain true and fair view lebih menekankan

pada substansi ekonomisnya dari pada bentuk hukum, sebagaimana merupakan penekanan pada model kontinental.

Model kontinental pada umumnya bercirikan adanya profesi akuntan yang relatif lemah, mencerminkan pengaruh pemerintah yang kuat terhadap organisasi dan aturan-aturan akuntansi, termasuk pengaruh pajak yang sangat diutamakan, dan adanya perlindungan bagi kreditur yang lebih besar dibandingkan investor, dan lebih menekankan pada pentingnya pembiayaan yang berasal dari hutang melalui bank-bank besar dibandingkan menggali dana melalui penambahan modal ekuitas.

Model Anglo-Amerika

Kelompok ini mencakup: United Kingdom (Inggris, Wales, Skotlandia dan Irlandia Utara), negara-negara anggota Persemakmuran Inggris, dan Amerika Serikat yang sebelumnya juga merupakan koloni Inggris sampai tahun 1776.

UK

Akuntansi berakar kuat di UK. Di sini terdapat organisasi profesi akuntan tertua di dunia, yang berdiri pada pertengahan abad ke 19 di Edinburgh, Glasgow dan Aberden. Namun, inti dari akuntansi Inggris ditemukan pada Companies Acts yang mulai berlaku tahun 1844 sampai 1989. Sebelum tahun 1981, Companies Acts telah menaruh perhatian pada masalah pengungkapan (disclosure). Sejak tahun 1981 Companies Acts sebelumnya dikonsolidasikan, dan seiring dengan itu, beberapa Directives dikeluarkan oleh Uni Eropa (EU). Di Inggris tidak ada organisasi pasar modal yang bisa disetarakan dengan SEC di Amerika Serikat. Profesi akuntansinya terdiri dari enam organisasi utama, yaitu:

1. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
2. The Institute of Chartered Accountants of Scotland
3. The Institute of Chartered Accountants in Ireland
4. The Association of Certified Accountants
5. The Institute of Cost and Management Accountants
6. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

Sangat menarik untuk dicatat bahwa The Institute of Chartered Accountants in Ireland masih mencakup Irlandia Utara dan Republik Irlandia. Tak ada dewan penyusun standar di Inggris sebelum tahun 1970, namun akibat beberapa skandal yang terjadi pada tahun 1960-an maka standar akuntansinya diatur oleh pemerintah.

Organisasi penyusun standar pertama, yang disebut Accounting Standard Steering Committee (ASSC), diorganisir oleh Institute of Chartered Accountants

in England and Wales (ICAEW) pada tahun 1970; lima organisasi lainnya turut bergabung dalam ICAEW sebagai sponsornya. ASSC, yang kemudian namanya diganti menjadi ASC, tampak lemah, karena jika ia akan mengeluarkan suatu standar, standar tersebut harus mendapat persetujuan dari keenam organisasi yang mensponsorinya. ASC lebih mirip kepada APB daripada FASB, dengan anggota yang bekerja paruh waktu tanpa gaji.

Sebagai akibat dari Laporan Dearing Committee tahun 1988, ASB menggantikan ASC tahun 1990. ASB beroperasi lebih sejalan dengan FASB, dengan pimpinan, dan direktur teknis, yang bekerja dan dibayar penuh waktu, dan tujuh anggota yang bekerja dan dibayar paruh waktu. ASB mengeluarkan standar akuntansi berdasarkan kewenangannya sendiri, jadi menghindarkan kelemahan yang disebabkan oleh perlunya persetujuan dari enam pemberi sponsor tersebut. ASB, seperti juga FASB diawasi oleh FRC (Financial Reporting Council) yang merupakan lembaga independen. ASB mempunyai mekanisme penerapan peraturan yang lebih kuat dibandingkan ASC karena Companies Act 1989 mewajibkan perusahaan besar untuk mengungkapkan semua penyimpangan dari standar dalam laporan tahunannya. Organisasi lain yang dibentuk bersamaan dengan ASB adalah Urgent Issue Task Force, yang sangat berkaitan dengan kemunculan Emerging Issues Task Force di Amerika.

Selain mendapat pengaruh dari kawasan Atlantik, penyusun standar di Inggris juga mendapat pengaruh dari dataran Eropa yaitu dari EU, ini akan dibahas kemudian. Demikian juga, sedikit-banyak penyusunan standar di negara-negara persemakmuran Inggris mendapat pengaruh dari model yang berlaku di Inggris.

Amerika Serikat

Organisasi profesi akuntansi di Amerika, walaupun tidak setua di Inggris, telah menunjukkan pengaruh yang besar dan telah menjadi pemimpin selama bertahun-tahun. Bisa dipastikan bahwa penyusun standar di Amerika memusatkan peraturan-peraturannya pada sektor swasta. Partnership antara pemerintah dan sektor swasta yang dilakukan oleh SEC dan FASB (atau yang mendahuluinya) pada awalnya dimulai di Amerika Serikat, dimana SEC menerapkan hak prerogatif-nya. Meskipun kadang-kadang Kongres AS ikut campur dalam penyusunan standar akuntansi, ia telah memperlihatkan niat baik untuk tidak melibatkan diri dalam proses penyusunan standar. AS juga merupakan negara pertama yang memperkenalkan konsep kerangka konsepsual, yang sejak itu telah diikuti oleh negara-negara lain yang tergabung dalam model Anglo-Amerika, dan juga oleh IASC.

Satu hal lain yang bisa diungkapkan mengenai akuntansi di Amerika adalah bahwa istilah *present fairly* yang digunakan dalam memberikan opini terhadap hasil audit tidak sama artinya dengan *true & fair view*. Present fairly artinya bahwa laporan keuangan yang diaudit telah disajikan sesuai dengan GAAP, dengan penyimpangan yang sangat jarang. Pihak-pihak lain di luar profesi akuntansi, termasuk bidang hukum, kadang-kadang menganggap bahwa present fairly itu sama dengan true and fair. Zeff melihat kadang-kadang ada penyimpangan terhadap GAAP yang timbul dari kebijakan SEC. Sudah tentu, penyusunan standar di Amerika lebih berorientasi pada penyediaan informasi yang bermanfaat bagi investor dan kreditur, dibandingkan dengan penekanan dari segi hukum atas perlindungan kreditur dan undang-undang pajak penghasilan.

Canada

Seperti halnya anggota persemakmuran Inggris lainnya, pada mulanya Kanada juga menjadikan pelaporan keuangan Inggris sebagai pedoman, namun lama kelamaan ia lebih dipengaruhi oleh Amerika. Karena pentingnya Ontario dalam federasi Kanada, maka Ontario Companies Acts juga menjadi penting artinya bagi pengungkapan laporan keuangan Kanada. Pengaruh Amerika tampak dari adanya Securities Act tahun 1966 yang memberikan kekuasaan bagi Ontario Securities Commission untuk melebihi kekuasaan Bursa Efek Toronto dan memberikan kepadanya posisi yang serupa dengan SEC sehubungan dengan fungsi penyusunan standar.

Sejak tahun 1940-an CICA telah menggunakan komite untuk menyusun standar akuntansi. Pada tahun 1973, ada dua kelompok penting yang didirikan, yaitu Auditing Standard Committee, dan Accounting Research Committee. Rekomendasi akunting dan auditing dari kedua kelompok ini dipublikasikan dalam manual terbitan CICA. Rekomendasi CICA sering sejalan dengan standar Amerika. CICA mendirikan Emerging Issue Committee pada tahun 1988, yang serupa dengan Emerging Issue Task Force di Amerika. Anggotanya bersasl dari Financial Executives Institute of Canada, dan juga Society of Industrial Accountants of Canada. Sepanjang ini CICA merupakan kembaran FASB. Kedua komite Kanada ini juga menggunakan sistem draft eksposur sebagai sarana untuk mendapatkan masukan dari pihak-pihak yang dipengaruhi oleh standar yang diusulkan tersebut. Kedua komite itu juga memerlukan persetujuan 2/3 dari seluruh suara sebelum rekomendasinya dikeluarkan secara resmi.

Australia

Situasi Australia lumayan kompleks. Selain berpedoman pada British Companies Acts, masing-masing negara bagiannya juga mempunyai Companies

Acts yang berlaku di masing-masing negara bagian tersebut. Companies Acts untuk masing-masing negara bagian itu lebih menenkankan pada aturan pengungkapan, dan bukan aturan pengukuran. Companies Acts yang berlaku di negara bagian yang satu tidak selalu sejalan dengan yang berlaku di negara bagian lainnya. Akhirnya pada tahun 1987 tercapai kesepakatan dengan disetujuinya Federal Companies Acts, yang berlaku ACT (Australian Capital Territory). Selanjutnya, semua negara bagian yang lain ikut mengadopsi Federal Companies Acts tersebut. Undang-undang ini memberlakukan konsep true and fair view, namun konsep ini menjadi kurang penting sejak tahun 1991, yaitu pada saat pendekatan secara hukum mulai diadopsi.

Ada dualitas yang kompleks dalam arena penyusunan standar, yaitu Adanya dua organisasi akuntansi utama di Australia: Institute of Chartered Accountants in Australia dan Australian Society of Accountanta. Kedua organisasi mengeluarkan pernyataan-pernyataan secara sendiri-sendiri sampai dengan tahun 1966. Pada saat itu, mereka secara bersama-sama mendirikan Australian Accounting Research Foundation (AARF), yang bertanggung jawab untuk merumuskan dan mengeluarkan standar akuntansi, yang disebut Australian Accounting Standards. Standar dikeluarkan atas nama kedua organisasi yang mensponsorinya. Pada tahun 1984, ASRB didirikan dan didanai oleh pemerintah, ini berarti bertambah lagi organisasi penyusun standar. ASRB kekurangan dana, dan pemerintah berpaling kepada AARF sebagai perumus standar yang utama, meskipun demikian ASRB tidak memberi persetujuan otomatis kepada standar yang diterbitkan oleh AARF. Hal ini telah menimbulkan situasi yang sangat membingungkan. Kedua agen itu melebur menjadi satu dengan nama Australian Accounting Standards Board pada tahun 1991. Tahun 1990, Pierson Board merekomendasikan bahwa seharusnya didirikan badan penyusun standar yang lebih independen yang setara dengan FASB.

Negara-negara lain

Dua negara lainnya yang penting adalah Belanda dan Selandia Baru. Walaupun Belanda merupakan negara kecil, ia memiliki sejarah politik dan ekonomi yang menarik. Negara ini telah menjadi koloni dari beberapa negara utama di Eropa, dan juga memeiliki banyak negara jajahan di Hindia Timur, Barat dan pantai Amerika Selatan. Dulunya negara ini bergabung dengan Belgia, namun kemudian terpisah menjadi dua.

Meskipun Belanda merupakan bagian negara kontinental, situasi perakuntansiannya banyak dipengaruhi oleh Anglo-Amerika, dengan besarnya peranan profesi akuntan dan hukum perusahaan. Yang penting lagi adalah pengaruh dari

kaum akademisnya kepada pelaporan keuangan. Akibatnya, negara ini berada di garis terdepan dalam mengadopsi pelaporan berbasis current value. Perusahaan-perusahaan milik Belanda yang penting, seperti Philips (serupa dengan General Electric di AS) menerapkan pendekatan laba yang dapat didistribusikan (lihat Bab 13) pada laporan keuangan yang dipublikasikan. Saat ini hanya satu perusahaan yang masih menggunakan pendekatan ini, yaitu Heineken, sebuah perusahaan minuman yang terkenal.

Selandia Baru adalah contoh negara lain pengikut Anglo-Amerika, hanya saja tidak seperti tetangganya, Australia, penyusun standar di negara ini masih berada pada sektor swasta. Organisasi profesionalnya disebut New Zealand Society of Accountant (NZSA). Meskipun, satu komite dari badan ini telah mengeluarkan standar akuntansi sejak tahun 1951, satu grup baru dibentuk tahun 1961 yaitu Board of Research, yang mengeluarkan pernyataan tentang praktik-praktik akuntansi. Akhirnya pada tahun 1973 dewan New Zealand Society mulai mengeluarkan terbitan berkalanya yang disebut Statements of Standard Accounting Practice, sama dengan judul terbitan di Inggris.

Tahun 1991, tiga organisasi penting – NZSA, Bursa Efek New Zealand, dan Securities Commission – merekomendasikan terbentuknya Accounting Standards Board, yang serupa dengan FASB dalam operasinya. Tidak seperti Australia, Selandia Baru tidak berusaha untuk membelok dari konsep true and fair view dalam pelaporan keuangan. Juga telah diusulkan agar Australia dan Selandia Baru mengkombinasikan struktur penyusunan standarnya.

11.3 MODEL KONTINENTAL

Negara-negara pengikut model kontinental meliputi negara-negara besar di Eropa Barat, seperti Jerman dan Perancis, juga Jepang yang bukan termasuk kontinental maupun Eropa. Negara-negara yang sebelumnya tergabung dalam blok Soviet, termasuk Rusia, sedang kesusahan dalam menentukan apakah kembali ke sistem ekonomi lama atau memodernkan sistem ekonomi dan politiknya, yang bisa jadi sulit karena banyak negara-negara tersebut yang dalam sejarahnya tidak memiliki pasar bebas dan sistem politik demokratis yang cukup. Jadi pelaporan keuangan seperti yang ada di negara-negara Barat tampaknya masih primitif di sini, sehingga untuk negara-negara ini tidak akan dibahas.

Perancis

Sistem akuntansi Perancis merupakan sistem yang paling mendekati keseragaman. Pendekatan yang digunakan Perancis – disebut Plan *Comptable*

General – meliputi bagan perkiraan, penjelasan terminologi teknis, penjelasan pendebitan dan pengkreditan suatu perkiraan, semuanya seragam dan berlaku secara nasional. Plan ini mulai diterapkan tahun 1947 dan direvisi tahun 1957, dengan revisi selanjutnya pada tahun 1982 (termasuk penambahan dampak Fourth Directive dari EU), dan tahun 1986 diperluas (dengan memasukkan Seventh Directive mengenai laporan keuangan konsolidasi). Selain Plan tersebut, undang-undang perdagangannya (Code de Commerce) dan undang-undang pajaknya juga memegang peranan penting.

Perancis merupakan contoh yang tepat untuk menggambarkan model kontinental. Organisasi profesi akuntannya relatif kecil dan lemah. Ia tidak berkembang sebelum perand dunia II berakhir. Bursa efeknya: Paris Bourse juga tidak begitu berkembang jika dibandingkan dengan bursa efek di negara Barat. Jadi, yang paling berpengaruh terhadap akuntansinya adalah pemerintah dan baru pada akhir-akhir ini: EU.

Jerman

Contoh lain untuk model kontinental adalah Jerman. Di Jerman bank merupakan sumber pendanaan yang penting bagi perusahaan. Tidak ada badan penyusun standar akuntansi keuangan, dan tidak ada semacam GAAP di sana. Kegiatan profesi akuntansi terutama berpusat pada fungsi auditing.

Namun pada tahun 1965 Corporation Law-nya bergeser ke arah pendekatan Anglo-Amerika dalam hal mensyaratkan lebih banyak keterbukaan dan pembatasan jumlah konsolidasi untuk perusahaan-perusahaan yang terbesar. Walaupun begitu, Jerman masih tetap solid sebagai penganut model kontinental. Sejak saat itu Fourth, Seventh, dan Eigth Directives telah dikodifikasikan ke dalam perakuntansian Jerman melalui Comprehensive Accounting Act tahun 1985.

Walaupun Jerman tetap solid pada model kontinental, ada beberapa indikasi bahwa ia sedang bergeser ke pandangan Anglo-Amerika, yaitu sebagai akibat penerapan 4th dan 7th Directives-nya. Semakin banyak perusahaan Jerman yang memiliki anak perusahaan di luar negeri menunjukkan angka-angka investasi modal dan laba dari segmen luar negeri tersebut. Juga ada upaya-upaya untuk pindah dari prinsip-prinsip penilaian yang konservatif dalam laporan keuangan konsolidasi, dimana hal ini dapat mengarah pada pengikisan orientasi Jerman yang konservatif yang berasal dari perbedaan antara laporan keuangan individu dan laporan keuangan konsolidasi.

Jepang

Jepang merupakan contoh yang agak khusus untuk model kontinental. Sampai dengan tahun 1853, negara ini masih tertutup, dan baru setelah itu Jepang mulai terbuka terhadap bisnis, perdagangan, dan pengaruh-pengaruh Barat lainnya. Kebangkitan Jepang dari kehancuran akibat PD II memang sangat mengesankan, namum ini tidak mengikis habis ketertutupannya. Ini terbukti dari adanya kebijakan pembatasan import yang sangat sulit diubah oleh AS maupun negara lain.

Sebelum PD II kelompok bank dan perusahaan besar yang mendominasi perekonomian Jepang dikenal dengan nama zaibatsu, dan setelah PD II kelompok yang mendominasi disebut keiretsu. Di bawah dominasi perekonomian Jepang yang oligopolistik, profesi akuntannya kelihatan rendah hati. Bidang Akuntansi dikuasai oleh pemerintah. Undang-undang pertama yang mempengaruhi akuntansi dikeluarkan pada akhir abad 19 dan dipergunakan oleh Perancis dan Jerman sebagai contoh. Yang paling berpengaruh terhadap praktik akuntansi di Jepang adalah peraturan-peraturan pajak. Neraca lebih penting dari laporan laba rugi, karena Jepang menganggap bahwa perlindungan terhadap kreditur lebih utama daripada menyajikan informasi yang berguna bagi investor. Pendanaan lewat bank jauh lebih penting daripada pendanaan dengan menambah ekuitas. Satu pengaruh Amerika adalah dikeluarkannya UU sekuritas yaitu Securities Act tahun 1933 dan Securities and Exchange Act 1934 yang terjadi pada saat pendudukan Amerika terhadap Jepang setelah PD II.

Lebih jauh lagi, Jepang bergeser ke model akuntansi Anglo-Amerika atas perintah Kementrian Keuangannya. Beberapa perusahaan Jepang mendapat pukulan pada labanya karena mereka sekarang harus mengkonsolidasikan perusahaan anaknya jika mempunyai kontrol efektif, ini serupa dengan SFAS No.94. Dan juga, jika tanah yang akan dijual lagi mengalami penurunan nilai sampai lebih dari 50% dari harga pokok historisnya, maka penurunan tersebut harus dihapus dari catatan keuangan untuk mencerminkan penurunan nilai pasarnya.

11.4 GAMBARAN UMUM PROFIL NASIONAL

Dari penjelasan singkat mengenai model Anglo-Amerika dan kontinental di atas, dapat diketahui bahwa ada perbedaan pokok dalam pelaporan akuntansi dan keuangan diantara kedua kelompok itu. Faktor kunci perbedaannya terletak pada sumber pendanaan perusahaan yang berbasis modal dan yang berbasis hutang. Pada negara dimana sumber pendanaan perusahaannya lebih berbasis modal, maka pelaporan keuangannya lebih bertujuan untuk menyediakan informasi

penting bagi investor maupun calon investor, sedangkan yang berbasis hutang, laporan keuangannya cenderung untuk melindungi kreditur. Yang penting juga adalah adanya pembagian antara aturan pemerintah dan swasta mengenai proses penyusunan standar dan partisipasi profesi akuntan dalam proses tersebut.

Tambahan lagi, pelaporan keuangan didasarkan pada sistem hukum negara yang bersangkutan. Misalnya Companies Acts mendominasi di Inggris dengan hasil bahwa laporan keuangan auditan harus disetujui oleh para pemegang saham dan bahwa auditor harus ditunjuk oleh pemegang saham. Sementara itu, di dataran Eropa yang merupakan faktor yang mendominasi adalah kesesuaian laporan keuangan dengan peraturan perpajakan.

11.5 PERBEDAAN AKUNTANSI NASIONAL DAN PASAR MODAL

Banyak pasar modal di seluruh dunia telah go internasional dengan mendaftar saham-saham perusahaan asing untuk diperdagangkan. Uni Eropa, telah mengambil tindakan yang signifikan untuk saling mendaftarkan surat-surat berharga perusahaan suatu negara di negara lain sesama anggotanya. Sistem saling daftar telah berlaku di Amerika Serikat dan Canada dalam upaya menggali dana melalui pengeluaran saham-saham baru. Sebagian besar perusahaan Israel dan Jepang yang terdaftar di Bursa Efek Amerika menggunakan GAAP milik Amerika untuk menyajikan laporan keuangan utamanya. Bagi perusahaan-perusahaan lain yang ingin surat berharganya terdaftar di bursa efek Amerika tetapi laporan keuangannya disajikan berdasarkan GAAP negaranya sendiri harus membuat rekonsiliasi form 20 – F. Ini adalah form yang disyaratkan oleh SEC untuk merekonsiliasi earning dan ekuitas pemegang saham antara laporan keuangan yang disajikan berdasarkan prinsip akuntansi negaranya dan prinsip GAAP Amerika Serikat. Amir, Harris, dan Venuti telah mempelajari pengisian form 20 – F dan menyimpulkan bahwa informasi yang terkandung didalamnya meliputi goodwill yang tidak tercatat, pensiun, dan pajak ditangguhkan. Hal ini mengimplikasikan bahwa laporan keuangan Amerika mengandung lebih banyak informasi dibandingkan dengan negara lain, walaupun demikian beberapa yang tidak setuju juga ada, (lihat Alford dkk.). Sebaliknya Chan dan Seow melakukan penelitian yang melibatkan 45 perusahaan asing sepanjang tahun 1987 sampai 1992. Mereka menemukan hubungan sebab akibat yang pas antara prinsip akuntansi negaranya masing-masing dengan tingkat pengembalian surat berharga. Ini bisa mengindikasikan bahwa lingkungan bisnis di luar Amerika tidak cocok menggunakan GAAP Amerika sebagai dasar penyusunan laporan keuangannya.

Beberapa faktor yang menyebabkan hal ini terjadi, meliputi tipe perekonomian (pertanian versus industri), kebijakan social, dan hubungan industrial.

Cara lain untuk menyoroti perbedaan akuntansi nasional adalah pada situasi dimana perusahaan mendaftarkan surat-surat berharganya baik di Bursa Efek domestik maupun luar negeri. Frost dan Pownall mempelajari masalah perbedaan harga untuk sekuritas yang diperdagangkan baik di bursa efek dalam negeri maupun luar negeri. Salah satu isu yang diangkat adalah apakah perbedaan standar akuntansi dan aturan pengungkapannya menyebabkan perbedaan struktur tingkat pengembalian sekuritas yang yang akan menyiratkan bahwa bursa efek di seluruh dunia tidak terintegrasi dengan baik dan juga tidak efisien (*informationally*). Frost dan Pownall yakin bahwa faktor-faktor di luar akuntansilah yang menyebabkan adanya perbedaan. Walaupun demikian bukti-bukti sudah semakin banyak yang menyatakan bahwa perbedaan akuntansi nasional dan aturan pengungkapannya dapat mengarah pada terbatasnya pasar sekuritas dalam dan luar negeri.

Sebelum kita mencoba untuk mengintegrasikan atau mengharmonisasi standar akuntansi, lebih dahulu akan dibahas mengapa perbedaan akuntansi dan pengungkapannya ada di antara negera-negara di dunia.

Pendekatan Mueller tentang Perbedaan Akuntansi Nasional

Ada beberapa model perbedaan dalam pendekatan nasional terhadap akunting, yaitu berdasarkan perbedaan ekonomik, politik dan profesi. Mungkin model Mueller merupakan yang pertama yang menyinggung masalah pembedaan orientasi nasional terhadap akuntansi. Mueller mengidentifikasi adanya empat dimensi ekonomi/politik/ profesi terhadap perkembangan akuntansi di negara-negara Barat yang sudah maju dengan perekonomian yang berorientasi pasar, yaitu:

1. Pola makroekonomi
2. Pola mikroekonomi
3. Pendekatan disiplin independen
4. Pendekatan keseragaman akuntansi

Pola makroekonomi

Dalam pola makroekonomi, akuntansi sektor swasta terkait erat dengan kebijakan ekonomi nasional. Swedia, suatu negara yang telah banyak belajar mengenai sosialisme telah dirujuk sebagai suatu contoh pendekatan makroekonomi. Walaupun pemerintah mendominasi kebijakan akuntansi dan pelaporan keuangan pada model kontinental, dan sebaliknya terjadi pada kelompok Anglo-Amerika, pendekatan makroekonomi ini tidak cocok baik bagi kelompok kontinental maupun Anglo-Amerika.

Pola mikroekonomi

Dalam pola mikroekonomi, akuntansi dipandang sebagai aspek ekonomi manajerial dengan penekanan pada pengambilan keputusan. Pemeliharaan modal (Bab 13) dipandang sebagai aspek pelaporan keuagan yang utama. Ketika sebagian besar perusahaan yang menganut model Anglo-Amerika telah menggunakan akuntansi inflasi sebagai tambahan, Belanda telah menjadi contoh terbaik dari pola mikroekonomi.

Pendekatan disiplin independen

Akuntansi adalah fungsi jasa yang berasal dari praktik bisnis dalam orientasi disiplin yang independen. Jadi, akuntansi seharusnya dapat berkembang berdasarkan kebutuhan bisnis dari pemakai laporan keuangan. Oleh karena itu, pandangan true and fair (untuk Amerika: present fairly) dari kelompok Anglo-Amerika, khususnya US dan UK merupakan contoh pendekatan disiplin independen, yang tentu saja membutuhkan profesi akuntan yang kuat.

Pendekatan keseragaman akuntansi

Ada beberapa konsepsi mengenai pendekatan akuntansi yang seragam. Contoh pendekatan ini adalah pendekatan keseragaman yang dibahas pada Bab 9. Pendekatan ini berupaya untuk meminimalkan masalah yang timbul sehubungan dengan teori agensi dan menyajikan informasi kepada para pemakai yang dapat dibandingkan, antara perusahaan yang satu dengan yang lain. Pendekatan ekonomi memandang akuntansi sebagai alat pengendalian dan administratif bagi kebijakan ekonomi nasional. Dalam hal ini, pendekatan ini serupa dengan pola makroekonomi, namun lebih tunduk pada kebijakan ekonomi nasionalnya. Contoh yang menerapkan pendekatan ini adalah Nazi Jerman.

11.6 PENDEKATAN KULTUR TERHADAP PERKEMBANGAN AKUNTANSI

Mungkin pendekatan yang paling umum terhadap perbedaan akuntansi nasional telah menitikberatkan pada dimensi kultur yang dikembangkan oleh Hofstede. Orientasi kultur menekankan pada pemahaman sosial, nilai, keyakinan, dan simbol yang sama yang dirasakan bersama oleh para pengikut kultur tertentu. Dimensi kultur Hofstede meliputi:

1. Individualisme versus Kolektivisme
2. Rentang kekuasaan (Power distance = PD) yang lebar versus sempit
3. Penghindaran ketidakpastian (uncertainty avoidance = UA) yang kuat versus lemah
4. Maskulinitas versus Femininitas.

Kolektivisme mengindikasikan ikatan kelompok sosial yang terjalin dengan kuat, sedangkan individualisme mengimplikasikan kerangka sosial yang lebih longgar dan lebih bebas sehingga gerakan-gerakan yang dilakukan individu lebih terlihat. Dalam masyarakat yang power distance-nya besar, posisi individu dalam masyarakat diterima oleh para anggota, sedangkan dalam masyarakat yang kecil power distancenya, kekuasaan yang dimiliki individu dalam organisasi tidak begitu berpengaruh.

Dalam kultur yang lemah UA-nya, orang merasa relatif aman, sedangkan dalam masyarakat yang kuat UA-nya, orang mempunyai keinginan yang lebih kuat untuk mengelola masa depan dan berupaya menghindari risiko. Dalam masyarakat maskulin, kualitas seperti heroisme, prestasi dan kekayaan dan juga bentuk-bentuk lain dari kesuksesan sangat diharapkan, sedangkan kultur yang feminin lebih mengutamakan kesamaan perilaku dari anggota-anggotanya. Suatu kritik terhadap orientasi kultur dari Hofstede ini adalah bahwa konsepsi ini dibuat hanya berdasarkan survei penelitian yang dilakukan terhadap karyawan dari satu perusahaan, yairu IBM. Juga tidak jelas bagaimana sebenarnya dikotomi maskulin versus feminin ini karena istilah-istilah itu tidak dapat dengan mudah diterapkan dalam skala nasional.

Zarzeski menemukan bahwa perusahaan yang berlokasi di negara yang lebih individualistik dan maskulin dan lebih lemah UA-nya akan melakukan pengungkapan informasi yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan di negara dengan karakteristik yang berlawanan. Selanjutnya, saat perusahaan telah mencapai level internasional yang lebih tinggi, perusahaan tersebut cenderung lebih transparan dibandingkan perusahaan yang kultur negaranya mempunyai profil internasional yang lebih rendah. Sebaliknya negara-negara kontinental yang pendanaan perusahaannya lebih tergantung pada sumber hutang, seperti Perancis dan Jerman, umumnya lebih sedikit melakukan pengungkapan informasi keuangan dibandingkan negara-negara Anglo-Amerika.

Gray mencoba memperluas dimensi kultur Hofstede kepada nilai-nilai subkultur akuntansi. Nilai-nilai akuntansi tersebut meliputi profesionalisme, keseragaman (*uniformity*), konservatisme, dan kerahasiaan (*secrecy*). Profesionalisme dikatakan tinggi bila organisasi profesi akuntannya mampu mengatur diri sendiri atau independen dari pemerintah, sementara profesionalisme itu rendah jika akuntansi lebih diatur oleh pemerintah dari pada organisasi profesinya. Semakin tinggi tingkat keseragaman, maka penerapan aturan akuntansi akan seperti layaknya menyontek "resep masakan", yaitu tanpa boleh ada penyimpangan dari aturan sedikit pun, dan pertimbangan kebijakan berdasarkan profesionalisme juga sangat kurang. Konservatisme berhubungan dengan praktik pengukuran.

Pengukuran akuntansi yang lebih konservatif akan berdasar pada praktik-praktik pengukuran yang sudah dikenal dan diakui (misalnya *historical cost*), sedangkan sub-kultur yang tidak begitu konservatif akan lebih condong kepada current value. Tingkat kerahasiaan (*secrecy*) dalam kultur suatu negara akan mempengaruhi sejauh mana pengungkapan dilakukan. Telah dicatat bahwa katagori uncertainty avoidance (penghindaran ketidakpastian) dari Hofstede sangat berkorelasi dengan tiga nilai profesional dari Gray, yaitu keseragaman, konservatisme dan kerahasiaan.

Parera telah menyatakan kembali dimensi kultur Hofstede dan sub-kultur akuntansi Gray ke dalam serangkaian hipotesis yang menjelaskan hubungan antar konsep-konsep tersebut. Misalnya, ia menghipotesiskan bahwa semakin besar uncertainty avoidnce dan semakin kecil individualisme, maka semakin tinggi tingkat konservatisme dan secrecy yang ditunjukkan oleh sub-kultur akuntansinya.

Nobes, dalam sistem klasifikasinya yang terbaru, memandang kultur sebagai pengaruh yang dominan, terutama bagi negara bekas jajahan. Misalnya, di luar Eropa riwayat kolonialnya sangat penting. Pengaruh Inggris, Perancis, Belgia, dan Jerman terhadap negara-negara Afrika telah sangat ekstensif. Negara-negara Afrika akan sangat terpengaruh secara kultural. Bagi negara-negara yang "mencukupi diri sendiri secara kultural" masalah kuncinya adalah apakah ada pasar modal di luar negeri yang kuat atau lemah. Jika ada pasar modal yang kuat maka pelaporan keuangan akan diarahkan pada kepentingan para pemegang ekuitas, sedangkan jika pasar modal yang ada lemah, maka pelaporan keuangannya lebih ditujukan bagi kepentingan kreditur dan penerapan akuntansi perpajakan menjadi penting.

Dalam menyimpulkan literatur tentang "perbedaan nasional", perbedaan antara Anglo-Amerika dengan kontinental yang dibahas sebelumnya, yaitu untuk negara-negara maju, secara implisit menyebutkan perbedaan itu bisa dilihat melalui: (1) kekuatan profesi akuntansinya, (2) pendanaan perusahaan, apakah dari pasar modal yang kuat, atau dari kredit bank, dan (3) pentingnya sistem hukum di negara yang bersangkutan relatif terhadap penyusunan standar akuntansinya. Peraga 11.1 menunjukkan beberapa perbedaan dalam hal perlakuan akuntansi dari berbagai kejadian ekonomik di US dan negara-negara lainnya.

Perlakuan	Negara
Lease (tidak dikapitalisasi)	Perancis
Alokasi pajak penghasilan parsial	Inggris
Sering melakukan revaluasi tanah dan bangunan	Inggris, Australia
Konsolidasi sangat terbatas (sebelum adanya 7th Directtives)	Perancis, Jerman, dan negara kontinental lainnya
Tidak memperbolehkan LIFO	Inggris, Australia
Adjustment langsung atas ekuitas pemilik untuk laba rugi luar biasa	Sebagian besar negara-negara kontinental
Kapitalisasi biaya pengembangan	Inggris
Kapitalisasi biaya R&D jika ada keyakinan bahwa biaya itu pasti kembali	Australia
Penggunaan alokasi pajak penghasilan sangat terbatas	Jepang
Goodwill dicatat pada ekuitas pemegang saham	Inggris
Kapitalisasi yang lebih ekstensif atas biaya pengembangan software (termasuk analisis sistem dan biaya pendesainan sistem)	Jepang

Gambar 11.1 *Perbedaan dalam hal perlakuan akuntansi dari berbagai kejadian ekonomi*

11.7 HARMONISASI STANDAR AKUNTANSI INTERNASIONAL

Perkembangan yang revolusioner dalam bidang transportasi dan komunikasi telah mendekatkan jarak tempat-tempat di dunia, sehingga disebut sebagai "*global village*". Sejak Perang Dunia II berakhir, terjadi pertumbuhan drastis dalam perdagangan dan saling ketergantungan antar bangsa yang telah sangat mempengaruhi kehidupan kita. Secara umum, perkembangan ini mempunyai efek menghomogenkan adat, praktik, dan kelembagaan. Di bidang bisnis, beberapa kondisi yang spesifik telah mengisyaratkan perlunya standar akuntansi diharmonisasikan secara internasional. Harmonisasi mengacu pada derajat koordinasi atau keserupaan antara berbagai standar akuntansi nasional dan metode serta format pelaporan keuangan. Ada dua aspek harmonisasi, yaitu: (1) harmonisasi material yaitu harmonisasi terhadap praktik-praktik akuntansi dari perusahaan-perusahaan yang berbeda, apakah praktik tersebut berasal dari peraturan atau tidak. (2) Harmonisasi formal, yaitu keberadaan derajat atau proses harmonisasi antara aturan-aturan akuntansi dari negara-negara yang berbeda.

Salah satu faktor yang mendasari harmonisasi adalah meningkatnya peranan perusahaan multinasional. Prosedur dan standar akuntansi yang serupa secara umum akan mempermudah koordinasi antara bagian-bagian perusahaan multinasional itu. Secara spesifik laporan konsolidasi dapat disiapkan dengan lebih mu-

dah jika standar dan aturan akuntansi yang konsisten diterapkan di seluruh bagian perusahaan multinasional. Faktor yang lain adalah adanya profesi akuntan publik yang beroperasi dan mempunyai kantor di mana-mana di seluruh dunia. Semakin tinggi derajat harmonisasi, maka semakin mudah memfasilitasi fungsi auditing. Disamping itu, faktor pendanaan yang tidak lagi terbatas dalam satu negara, juga penting. Perusahaan asing sekarang sudah mendaftarkan diri di beberapa bursa efek terkenal di dunia. IOSCO, organisasi internasional yang mengurusi sekuritas, sangat aktif mendukung harmonisasi standar akuntansi. Singkatnya, harmonisasi dapat mempermudah koordinasi dan meningkatkan efisiensi.

Banyak penelitian yang mencoba mengukur kemajuan proses harmonisasi. Di antara beberapa studi yang terbaru dilakukan oleh Emenyonu dan Gray. Mereka menemukan adanya sedikit kemajuan dalam harmonisasi dari tahun 1971-1972 sampai 1991-1992. Mereka menguji secara empiris 293 laporan tahunan perusahaan di lima negara (US, UK, Perancis, Jerman, dan Jepang) yang melibatkan 26 issue yang meliputi pengukuran dan pengungkapan. Demikian juga Archer, Delvaille, dan McLeay hanya menemukan peningkatan kecil dalam harmonisasi antara 1986-87 dan 1990-91 pada area pajak ditangguhkan dan goodwill. Studi ini mencakup 89 perusahaan di delapan negara Eropa barat. Kesimpulannya adalah bahwa harmonisasi memang terjadi namun pergerakannya lambat. Namun demikian pergerakan tersebut menjadi cepat di bawah koordinasi IASC, hal ini akan dibahas segera.

Meskipun laju harmonisasi terus berlangsung, tetapi proses itu bukannya tanpa kritikan. Perancis dan Jerman memandang harmonisasi sebagai upaya untuk menerapkan standar akuntansi Amerika ke seluruh dunia. Sebagai bagian dari negara kontinental kurang menaruh perhatian pada kepentingan investor dan lebih kepada issue seperti penentuan pajak dan perlindungan bagi kreditur. Akibatnya satu orientasi harmonisasi adalah mencapainya dengan laporan konsolidasi yang dipandang sebagai yang berorientasi pemakai, sedangkan laporan keuangan utama dari satu perusahaan tertentu masih dapat diarahkan demi kepentingan dan tujuan nasional.

Pendekatan mendua ini punya potensi kelemahan dan juga mengabaikan kenyataan bahwa harmonisasi regional di EU sudah sedang berjalan. Ada juga beberapa modifikasi harmonisasi. Salah satunya adalah dengan *mutual recognition* (saling mengakui) yaitu dengan menggunakan pembanding internasional rekonsiliasi melalui IASC. Issue harmonisasi ini sangat berkaitan dengan upaya yang dilakukan oleh IASC dan EU. Selanjutnya kita akan membahas IASC.

IASC (Komite Penyusun Standar Akuntansi Internasional)

IASC dibentuk tahun 1973 oleh organisasi profesi akuntan dari 9 negara: Australia, Kanada, Perancis, Jerman, Jepang, Mexico, Belanda, UK & Ireland, dan US. Organisasi Amerika yang duduk di IASC adalah AICPA (bukannya FASB ataupun SEC). Pada saat ini lebih dari 100 organisasi akuntansi dari 70 negara menjadi anggota IASC. Para anggota ini bertugas untuk sekuat tenaga mengupayakan agar negaranya mengadopsi standar yang dikeluarkan oleh IASC. Naum harus dicatat bahwa tak ada satu negara pun yang harus kehilangan haknya dalam membuat standar akuntansinya sendiri. Sampai dengan musim gugur 1999, ada 39 standar akuntansi yang telah dikeluarkan oleh IASC, seperti terdaftar pada gambar 11.2. Banyak negara belum berkembang dengan keterbatasan infrastruktur akuntansi menerapkan semua atau setidak-tidaknya standar-standar keluaran IASC yang penting untuk negaranya.

No. Standar	Subjek	Tgl. Dikeluarkan
IAS 1	Penyajian laporan keuangan	Januari 1975
IAS 2	Penilaian dan penyajian persediaan dalam konteks sistem harga pokok historis	Oktober 1975
IAS 3	Diganti dengan IAS 27 dan IAS 28	Juni 1976
IAS 4	Akuntansi penyusutan	Oktober 1976
IAS 5	Diganti dengan IAS 1	Oktober 1976
IAS 6	Diungguli oleh IAS 15	
IAS 7	Laporan arus kas	Oktober 1977
IAS 8	Laba rugi periode, fundamental error, dan perubahan kebijakan akuntansi	Februari 1978
IAS 9	Diungguli IAS 38	Juli 1978
IAS 10	Kontinjensi dan peristiwa yang terjadi setelah tanggal neraca	Oktober 1978
IAS 11	Akuntansi untuk kontrak konstruksi	Maret 1979
IAS 12	Akuntansi untuk pajak penghasilan	Juli 1979
IAS 13	Diganti dengan IAS 1	Nov. 1979
IAS 14	Pelaporan informasi keuangan per segmen	Agustus 1981
IAS 15	Informasi yang mebcerminkan efek perubahan harga	Nov. 1981
IAS 16	Akuntansi untuk properti, pabrik, dan peralatan	Maret 1982
IAS 17	Akuntansi untuk lease	Sept. 1982
IAS 18	Pengakuan pendapatan	Des. 1982
IAS 19	Akuntansi untuk manfaat pensiun dalam laporan keuangan pemberi kerja	Jan. 1983
IAS 20	Akuntansi untuk hibah pemerintah dan pengungkapan bantuan pemerintah	April 1983
IAS 21	Akuntansi untuk efek perubahan nilai tukar valas	Juli 1983
IAS 22	Akuntansi untuk pengkombinasian bisnis	Nov. 1983

No. Standar	Subjek	Tgl. Dikeluarkan
IAS 23	Kapitalisasi biaya hutang	Maret 1984
IAS 24	Pengungkapan transaksi pihak yang memiliki hubungan istimewa	Juli 1984
IAS 25	Akuntansi untuk investasi	Maret 1986
IAS 26	Akuntansi dan pelaporan oleh plan manfaat pensiun	Januari 1987
IAS 27	Laporan keuangan konsolidasi dan Akuntansi untuk investasi pada perusahaan anak	April 1989
IAS 28	Akuntansi untuk investasi pada perusahaan asosiasi	April 1989
IAS 29	Pelaporan keuangan dalam perekonomian hiperinflasi	April 1989
IAS 30	Pengungkapan dalam laporan keuangan bank dan institusi serupa	Agustus 1990
IAS 31	Pelaporan keuangan kepentingan dalam joint ventures	Des. 1990
IAS 32	Instrumen keuangan: Pengungkapan dan Penyajian	Juni 1995
IAS 33	Eranings per share	Feb. 1997
IAS 34	Pelaporan keuangan interim	Feb. 1998
IAS 35	Pemberhentian operasi	Juni 1998
IAS 36	Aktiva yang cacat	Juni 1998
IAS 37	Provisi, kewajiban kontinjensi, dan aktiva kontinjensi	Sept. 1998
IAS 38	Aktiva tak berwujud	Sept. 1998
IAS 39	Instrumen finansial: Pengakuan dan pengukuran	Des. 1998

Gambar 11.2 *Standar akuntansi IASC*

IASC memainkan peranan yang penting dalam rangka menuju harmonisasi. Hal ini ditandai dengan dikeluarkannya Exposure Draft 32 tahun 1989 yang berupaya untuk mengurangi alternatif yang diperbolehkan dalam 25 standarnya yang terdahulu. Hal ini berdampak terhadap laporan keuangan perusahaan yang mematuhi standar IASC menjadi lebih dapat diperbandingkan. Ada beberapa bukti yang menunjukkan bahwa projek comparability dari IOSCO mencerminkan nilai dari negara seperti US dan UK dimana profesi akuntannya kuat dan independen. Banyak perlakuan alternatif yang sebelumnya bisa diterima akan dihapuskan, meskipun dalam beberapa kasus beberapa alternatif masih diperbolehkan. Misalnya, pada kasus goodwill yang bernilai positif, alternatif yang memperbolehkan penyesuaian seketika terhadap kepentingan pemegang saham telah dihapus, dan goodwill itu harus dikapitalisasi, maksimum 20 tahun. Untuk pensiun, metode yang digunakan adalah penilaian manfaat yang diakumulasikan, dengan alternatif yang diperbolehkan adalah penilaian manfaat yang diproyeksikan. Usaha FASB untuk menghapuskan metode pooling of interset adalah sejalan dengan ED 32 dan akan meningkatkan derajat harmonisasi (perusahaan di UK

yang melakukan merger dengan perusahaan lain yang ukurannya sama masih menggunakan pooling).

Sejak tahun 1990, IASC dan penyusun standar dari empat negara, yaitu Australia, Kanada, UK dan US, telah bekerja bersama untuk meningkatkan harmonisasi antar standar mereka. Kelompok ini dikenal sebagai G4+1. Unsur-unsur yang diharmonisasikan meliputi laporan arus kas, lease, kontinjensi, item luar biasa, dan metode ekuiti untuk mencatat investasi di perusahaan asosiasi. Juga, sekitar 20 bidang lain bergerak ke arah harmonisasi. Negara yang menaruh perhatian khusus terhadap lease misalnya Australia dan New Zealand yaitu dengan mengkapitalisasi semua lease jangka panjang, nampak seperti menuju keseragaman yang kaku.

Juga harus dicatat bahwa IASC baru-baru ini telah merumuskan kerangka konsepsual yang serupa dengan milik US. Hal ini dinyatakan oleh Agrawal, Jensen, Meador, dan Sellers. Mereka mencatat bahwa beberapa kelompok pemakai diidentifikasi, namun hanya tujuan yang berlaku umum yang ditekankan. Karakteristik kualitatif utamanya sama dengan SFAC No.2. IASC juga mendaftar beberapa basis pengukuran yang mungkin, seperti historical cost, replacement cost, exit value dan present value. Historical cost merupakan basis yang paling utama, walaupun ia dapat juga dikombinasikan dengan pendekatan lainnya.

Suatu studi IASC baru-baru ini membahas siapa yang merespon ED-nya. Sejak 1989 proses respon itu sama dengan yang terjadi pada FASB. Anggota yang berbentuk badan, seperti AICPA dari US telah menjadi responden yang paling sering bagi ED yang dikeluarkan IASC. Hanya sedikit respon dari perusahaan multinasional, mungkin karena penerapan standar IASC itu tidak bersifat wajib. Namun dari kantor akuntan publik cukup banyak responnya, karena standar akuntansi yang sama berlaku secara internasional akan meringankan audit perusahaan multinasional.

Ringkasnya, IASC akan terus memainkan peranan penting dalam menyajikan standar dan meningkatkan harmonisasi standar akuntansi walaupun sering nampak berorientasi pada Anglo-Amerika. Organisasi internasional lainnya yang turut berperan membantu IASC adalah IFAC.

Federasi Internasional Akuntan

IFAC dibentuk tahun 1977. Tujuannya sama dan saling melengkapi dengan IASC. Anggotanya adalah organisasi akuntan dari seluruh dunia. IFAC menaruh perhatian pada standar auditing internasional (sampai tahun 1995 telah dikeluarkan 30 standar), pendidikan akuntansi, dan ijin untuk akuntan. Anggota

IASC juga menjadi anggota IFAC. Seperti halnya IASC, aturan-aturan IFAC juga tidak dapat dipaksakan kepada organisasi maupun negara manapun.

Karena IASC dan IFAC keduanya sangat concern terhadap isu-isu akuntansi internasional, muncul kemungkinan untuk menggabungkan keduanya. Namun ini belum terjadi, kedua organisasi masih terus beroperasi dan bekerja bersama bagi kepentingan mereka bersama.

Uni Eropa (EU)

Uni Eropa yang mengarah pada integrasi ekonomi juga menaruh perhatian pada harmonisasi standar akuntansi diantara negara-negara anggotanya. Dewan menteri EU telah mengeluarkan beberapa directives yang mempunyai implikasi penting bagi akuntansi. Directives itu mengikat semua negara anggota EU, walaupun penerapannya mungkin tidak persis sama karena directives itu harus disahkan oleh dewan legislatif masing-masing negara yang bersangkutan. Directives itu juga mengandung fleksibilitas dan pilihan yang diserahkan kepada masing-masing negara untuk mengambil kebijakan mana yang dipilih.

Dua directives, yaitu Fourth dan Seventh Directives mengandung masalah akuntansi yang penting. 4th directives yang diadopsi tahun 1978 berisi tentang masalah dasar pelaporan keuangan yang berlaku untuk perusahaan dalam komunitas EU. Selain menyediakan standar format untuk laporan keuangan, directive ini menyatakan bahwa laporan keuangan harus berdasarkan empat konsep, yaitu konsistensi, going concern, prudence (kehati-hatian), dan akrual. Directives keempat ini mengijinkan laporan keuangan dalam current value sebagai tambahan terhadap laporan keuangan yang disusun berdasarkan konsep *historical cost*, dan juga mensyaratkan penerapan konsep *true and fair view*. Konsep true and fair view ini ternyata diterjemahkan berbeda oleh masing-masing anggota EU karena mereka masing-masing mempunyai tradisi dan kultur yang berbeda. Bahkan tampaknya konsep true and fair dipandang bermula dari kebutuhan untuk mengungguli prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum dengan pengungkapan penuh dalam rangka menunjukkan fakta dan kondisi perusahaan secara benar.

Directive ke-tujuh disahkan tahun 1983. Ia memperluas penerapan akuntansi konsolidasi kepada perusahaan yang berada di negara-negara anggota EU, dimana perusahaan tersebut berada dalam lingkup yang sangat luas dengan memiliki kontrol substantif terhadap satu atau lebih perusahaan. Directive ini juga mensyaratkan *true and fair view*. Semua badan legislatif negara anggota mensahkan directive ke tujuh tahun 1992. Directive ke tujuh ini juga telah meningkatkan

harmonisasi di bidang konsolidasi di antara anggotanya. Namun juga ada pilihan dalam directive ini, misalnya definisi subsidiari dan perkecualian konsolidasi jika perusahaan induk terakhirnya (*ultimate parent*) bukan perusahaan yang ada di negara anggota EU.

Standar yang dikeluarkan IASC juga penting bagi EU. EU telah menyimpulkan bahwa standar IASC merupakan opsi yang utama jika standar yang baru sedang dikembangkan di EU. Ini bisa menghindarkan negara EU untuk menginterpretasikan standar Directives secara berbeda. Perancis dan Jerman telah mensahkan peraturan yang mengijinkan perusahaan asing dan domestiknya untuk mengadopsi standar IASC dalam menyiapkan laporan keuangan konsolidasi.

Perserikatan Bangsa-bangsa (UN)

PBB sudah lama tertarik pada operasi perusahaan multinasional. Namun ia belum mengeluarkan satu pun peraturan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan perusahaan multinasional. PBB juga menaruh perhatian pada standar akuntansi internasional, namun peranannya hanyalah peran sekunder dibandingkan dengan IASC.

OECD (Organisasi untuk Pembangunan dan Kerjasama Ekonomi)

Organisasi lain yang juga tertarik pada masalah harmonisasi adalah OECD. Anggotanya terdiri dari 24 negara industri besar. Meskipun fokus utamanya adalah fiskal dan ekonomi, organisasi ini juga mulai tertarik pada akuntansi. Tahun 1978 ia membentuk kelompok kerja ad hoc untuk membidangi praktik-praktik akuntansi, yang tugasnya adalah menyusun standar untuk perusahaan multinasional. Kelompok kerja ini mulai bekerja sama dengan badan penyusun standar akuntansi negara-negara anggotanya dan juga dengan IASC yang didukungnya. Salah satu kegiatan OECD adalah melindungi bisnis multinasional dari proposal peraturan ekstrim yang mungkin diterapkan oleh PBB.

IOSCO (Organisasi Internasional untuk Komisi Sekuritas)

IOSCO juga merupakan organisasi yang berdiri di belakang IASC dalam mendukung tercapainya harmonisasi. Dengan adanya pertumbuhan sekuritas asing yang terdaftar di bursa efek domestik dari negara-negara yang maju secara ekonomis, ketertarikan IOSCO pada harmonisasi dapat dipahami. Bahkan IOSCO telah mendesak IASC untuk mengeluarkan ED 32 mengenai pengurangan alternatif yang diijinkan.

Kenyataannya pandangan itu telah diekspresikan melalui SEC yang didukung penuh oleh IOSCO, bahwa mereka mendukung projek keseragaman

dari IASC. Ini mencerminkan bahwa US masih kuat pengaruhnya terhadap IASC (melalui IOSCO), dan berupaya untuk menghasilkan standar dan pengungkapan yang dapat diterima oleh Amerika maupun negara-negara lain di dunia. IASC telah memutakhirkan dan mengembangkan 10 standar inti untuk memperoleh persetujuan dari IOSCO agar perusahaan yang terdaftar semua menerapkan standar IASC. Seharusnya ini bisa selesai tahun 1998, namun persetujuan dari IOSCO belum juga keluar. Kenyataannya FASB telah sangat keras mengkritik IASC dalam hal struktur dan proses untuk menghasilkan standar dengan kualitas yang baik di masa depan. Ini diluar kerja sama IASC dan G4 yang telah dibahas sebelumnya. AICPA melakukan hal yang sama dengan FASB, yang dinyatakannya dalam sebuah surat kepada IASC. Pertanyaan menarik yang timbul adalah apakah FASB dan AICPA mengikuti SEC, yang tentu saja merupakan anggota IOSCO. SEC menginginkan kualitas yang paling tinggi dalam pelaporan keuangan untuk para pemakainya dan tidak ingin adanya sistem dua lapis dalam pelaporan keuangan: sistem yang ketat untuk perusahaan Amerika dan yang lebih longgar untuk perusahaan asing. "Hukum Gresham" pelaporan keuangan dapat mengakibatkan perusahaan beralih ke standar IASC dan pelarangan standar FASB. Dalam segala segi, aspek politik dari situasi ini cukup kompleks, melibatkan IASC, IOSCO, badan penyusun standar, dan bursa efek.

Rerangka Konsepsual

Faktor lainnya yang memiliki sedikit pengaruh, namun positif dalam upaya ke arah harmonisasi adalah penggunaan rerangka konsepsual. Di samping adanya berbagai reaksi terhadap rerangka konsepsual Amerika, ia telah menelurkan beberapa rerangka negara lain seperti Kanada, Inggris, Australia dan IASC, semua mengeluarkan rerangka konsepsualnya masing-masing. Rerangka konsepsual mereka pada dasarnya mirip dengan yang dikeluarkan FASB. Perbedaannya mungkin hanya pada kelompok pemakai laporan keuangan utamanya, yaitu investor dan kreditur, sedangkan yang lainnya mengambil definisi yang lebih luas, yaitu lebih berorientasi sosial. Mereka menyebutkan pemakai laporan keuangannya antara lain karyawan, supplier dan masyarakat umum. Rerangka konsepsual bukanlah instrumen yang sempurna dan kegunaannya dalam membuat rumusan standar akuntansi tidak selalu nampak jelas. Jadi, dengan adanya kesamaan umum pada rerangka konsepsualnya maka dapat dikatakan ia berperan positif sebagai pendorong ke arah harmonisasi meskipun peranannya kecil.

Referensi

Ijiri, Yuji, 1975. "Theory of Accounting Measurement, " *Studies in Accounting Research No. 10* (American Accounting Association).

------- (1983). "On the Accountability Based Conceptual Framework of Accounting, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Summer 1983), pp. 75-81.

Ingram, Robert W., and Frank P. Rayburn, 1989. "Representational Faithfulness and Economic Consequences: Their Roles in Accounting Policy, " *Journal of Accounting and Public Policy* (Spring 1989), pp. 57-68.

Joyce, Edward, Robert Libby, and Shyam Sunder, 1982. "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Accounting Policy Choices, " *Journal of Accounting Research* (Autumn 1982, Pt. II), pp. 654-675.

Kam, Vernon, 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

-oo0oo-

Bab Duabelas

AKUNTANSI: ILMU DENGAN BERBAGAI PARADIGMA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami apa yang dimaksud konsep paradigma
- Memahami teori umum Kuhn tentang revolusi ilmiah
- Memahami tentang paradigm antropologikal
- Memahami tentang paradigm true laba
- Memahami tentang decision usefulness

Belum lama ini, cercaan terhadap akuntansi muncul di dalam dan di luar lingkungan perguruan tinggi. Untungnya, keadaan ini segera berubah. Berbagai penelitian telah menemukan status akademik akuntansi. Para peneliti akuntansi telah menggunakan berbagai metodologi dan teori yang berbeda untuk menguji berbagai isu yang menarik dalam akuntansi. Dimulai pada awal 70-an, sejumlah penelitian terdahulu dikritik sebagai suatu penelitian yang tidak lengkap atau memiliki nilai yang meragukan.

Pada tahun 1970, Gonedes dan Dopuch berpendapat bahwa model terdahulu yang membenarkan superioritas kumpulan prosedur akuntansi merupakan model yang tidak tepat. Untungnya, Wells dalam artikelnya yang prospektif (*seminal article*) di tahun 1976 menyanggah bahwa penelitian terdahulu merupakan langkah yang diperlukan dalam revolusi pemikiran akuntansi.

Wells selanjutnya menunjukkan bahwa kejadian-kejadian dalam akuntansi terlihat mengikuti pola keberhasilan revolusi yang diuraikan Kuhn, dan dengan demikian ilmu akuntansi muncul dari kondisi krisis. Pemikiran Kuhn yang diyakini secara luas menyatakan bahwa sebuah ilmu diwamai oleh paradigma tertentu dalam setiap waktunya. Keadaan tersebut mungkin kemudian diikuti berbagai anomali dan situasi yang gawat, dan diakhiri dengan revolusi di mana paradigma yang ada digantikan dengan dominasi paradigma yang baru.

Isu pokok dalam pola revolusi yang diajukan Kuhn adalah tentang definisi paradigma. Asumsikan bahwa waktu membuat sejumlah definisi menjadi tepat, maka tahap selanjutnya adalah mengidentifikasi paradigma dalam akuntansi. Langkah ini telah dilakukan pada tahun 1977 oleh *American Accounting Association* dengan publikasi *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA).*

Pernyataan ini mempertimbangkan pengembangan dalam pemikiran akuntansi dari sudut pandang "filosofi ilmu *(philosophy of science*)" yang mendasarkan pada ide Kuhn tentang bagaimana kemajuan terjadi dalam sebuah ilmu. SATTA mengidentifikasi tiga pendekatan teoretis yang dominan:

1. Pendekatan "*classical*" *(true-laba/inductive),* yang digunakan baik oleh "*normative deductionists*" maupun oleh "*positive, inductive writers*".
2. Pendekatan "*decision-usefulness*" yang digunakan oleh pihak-pihak yang menekankan pada model keputusan dan oleh para pembuat keputusan (penelitian akuntansi keperilakuan dan pasar modal).
3. Pendekatan "*information/economics*", dengan suatu perbedaan yang terjadi antara "*single-individual case*" dan "*multi-individual case*".

Salah satu argumen pemyataan AAA yang relevan dengan tulisan ini adalah meningkatnya berbagai teori dan pendekatan dalam akuntansi yang mengajukan sejumlah paradigma bersaing. Pemyataan tersebut bahkan menyajikan keunggulan dari paradigma tersebut. Sebagai contoh, sebuah paradigma yang dapat diberi nama "*anthropological approach",* menentukan bahwa praktik-praktik profesional para akuntan sebagai wewenang empiris dari akuntansi. Sesuai dengan paradigma ini, teori akuntansi dirumuskan sebagai suatu proses rasionalisasi, dan penarikan kesimpulan dari praktik-praktik akuntansi yang berlaku secara luas.

Paradigma lainnya mendasarkan diri pada perilaku pasar modal dalam menyajikan wewenang empiris di mana teori akuntansi disusun dan diterapkan. Sama seperti pandangan umum lainnya, akuntansi menentukan proses keputusan individu dan/atau teori keputusan sebagai wewenang empiris dari teori akuntansi. Pengelompokan tiga kategori ini selanjutnya dapat diperluas dengan menggabungkan baik *ideal laba approach* maupun *information/ economic approach,* yang masing masing mengajukan keunikan dari wewenang empiris akuntansi.

1. Pertama, apabila penerapan konsep Kuhn dalam interpretasi Wells diterima, akuntansi dikategorikan sebagai sebuah ilmu.
2. Kedua, saran SATTA diterima, akuntansi merupakan sebuah ilmu dengan berbagai paradigma *(multiple-paradigm science).*

Ada dua isu yang muncul sebagai akibat penerimaan saran Wells maupun SATTA. ***Pertama***, untuk menghilangkan kebingungan antara teori dan paradigma, definisi yang memadai dari suatu paradigma harus: 1) mengelompokkan teori sebagai komponen paradigma semata, 2) membedakan paradigma yang saling bersaing - dua keterbatasan saran Wells dan SATTA. ***Kedua***, akuntansi seperti sebagian besar ilmu lainnya, memiliki kelemahan sebagai suatu paradigma tunggal; jadi paradigma akuntansi pembanding perlu diidendfikasi dan diuraikan untuk memperoleh gambaran yang memadai tentang penetapan akuntansi.

12.1 KONSEP PARADIGMA

Perubahan Revolusioner Teori, dan Paradigma *Punctuated Equilibrium*

Bagaimana ilmu pengetahuan berubah? Pertanyaan ini telah menjadi perdebatan cukup lama. Para pengikut Darwin dengan gagasannya tentang pertumbuhan (*incremental*) menyatakan bahwa perubahan kumulatif masih jauh dari memadai untuk menjelaskan perubahan dalam bidang ilmu dan pertumbuhan dalam bidang pengetahuan. Sejarahwan mengajukan sebuah gagasan yang berbeda dari evolusi yang dikenal sebagai *punctuated equilibrium:* sebuah altematif di antara periode-periode yang panjang dengan infrastruktur yang stabil dan meningkatnya penyesuaian serta peringkasan periode revolusioner yang bergolak (Niles Eldredge dan Stephen Gould).

Pada dasamya, "garis keturunan muncul dalam bentuk *equilibrium* seperti bentuk-bentuk terdahulu dan spesies baru muncul dengan tiba-tiba, melalui perubahan yang secara tiba-tiba menyela (*punctuation)* proses yang ada (seperti dalam model Darwin - seleksi alam yang akan menseleksi kemampuan varian baru tersebut)". Model *punctuated equilibrium* diuraikan ke dalam enam teori termasuk teori individu, grup, organisasi, bidang ilmu, spesies biologis, dan teori induk *(grand theory).* Untuk masing-masing teori, *punctuated equilibrium* menawarkan tiga komponen pokok yaitu: 1) struktur yang mendalam, 2) periode keseimbangan, dan 3) periode revolusioner. Penekanan dalam bab ini adalah aplikasi paradigma *puntuated equilibrium* (penyela keseimbangan) dalam bidang ilmu secara umum dan dalam bidang akuntansi secara khusus.

Komunalitas

Selama periode keseimbangan, sistem akan tetap melaksanakan dan menyelesaikan proses pemilihan struktur secara mendalam. Sistem akan melakukan penyesuaian yang akan tetap mempertahankan struktur dalam menghadapi ber-

agai gangguan intemal maupun ekstemal, dan terus bergerak tumbuh untuk memperoleh struktur secara terperinci. Upaya untuk memperoleh pemilihan struktur yang terperinci dapat menghasilkan perilaku yang pada awalnya menyebabkan pergolakan.

Individu: Levinson (1986)

Periode penyusunan struktur: Tugas utama dalam periode ini adalah menyusun suatu struktur yang hidup: struktur tersebut mengharuskan seseorang membuat kunci pilihan tertentu, bentuk struktur yang melingkupinya, dan berusaha mencapai tujuan serta nilai dalam struktur tersebut.

> Pada pengertian ini, suatu periode yang stabil tidak dapat dikatakan sebagai periode tenang. Tugas penyusunan struktur kadang-kadang penuh dengan tekanan & mungkin melibatkan banyak perubahan. Setiap periode yang stabil memiliki perbedaan tugas dan karakter tergantung pada siklus hidupnya, biasanya antara 5-7 tahun, maksimal 10 tahun.

Grup: Gersick (1988)

Kehidupan grup projek terdiri dari dua fase utama, yang dipisahkan oleh suatu periode transisi yang telah mencapai pertengahan antara awal projek dengan waktu terakhir yang dimaksudkan.

> Dalam fase-fase ini, grup akan melakukan tugasnya menggunakan rerangka asumsi, premis, dan pola perilaku yang stabil. Seperti halnya rerangka yang sifatnya beragam, maka efektivitas suatu aktivitas juga beragam dari satu grup ke grup lainnya. Dalam setiap fase, grup akan mengakumulasi kekurangan atau kelebihan pekerjaan, pembelajaran, dan pengalaman dalam batas-batas rerangkanya, namun mereka tidak mengubah pendekatan dasar yang digunakan dalam tugasnya.

Organisasi: Tushman & Romanelli (1985)

Periode konvergen: tambahan perubahan dan adaptasi yang jangkauan waktunya relatif panjang dalam menguraikan struktur, sistem, pengendalian, dan sumber daya ke arah peningkatan koalisi, yang langsung atau tidak berhubungan dengan efektivitas kineja.

> Periode ini diwamai oleh lamanya waktu, orientasi stratejik, & pergolakan. Selama periode ini .... kelembaman meningkat & kewaspadaan bersaing menurun: struktur sering kali mengarahkan strategi.

Bidang-bidang Keilmuan: Kuhn (1970)

Normal science biasanya diarahkan pada artikulasi fenomena dan teori-teori yang disajikan oleh paradigma yang digunakan.

> Tiga kelompok masalah-penentuan signifikansi suatu fakta dengan mencocokkan fakta tersebut pada teorinya, dan pada artikulasi teori – melemahkan literatur pengetahuan, baik secara empiris maupun teoritik. Bekerja di bawah suatu paradigma tidak dapat dilakukan dengan cara lainnya, dan meninggalkan paradigma berarti menghentikan pendefinisian praktik.

Spesies Biologis: Gould (1980)

Transformasi phyletic merupakan penyesuaian tambahan dalam populasi yang bertahap dan bersifat adaptif. Hal ini merupakan bentuk evolusi yang melibatkan keseluruhan perubahan populasi dari suatu bentuk ke bentuk lainnya.

> Proses ini tidak menyebabkan peningkatan dalam keragaman, hanya transformasi dari suatu bentuk ke bentuk lainnya. Fenomena kepunahan biasa terjadi, biota (kehidupan) yang tidak memiliki mekanisme untuk meningkatkan diversitas akan segera lenyap.

Teori Induk: Prigogine & Stengers (1984); Heken (1981)

Dalam kawasan yang stabil, penentuan hukum akan mendominasi. Seluruh inisiatif individu dibuat menjadi tidak berarti.

> Pada kondisi ekstemal yang terjadi, partisipasi individu dalam sistem memiliki konfigurasi yang stabil: atau yang bergoyang. Apabila sedikit kekacauan dimasukkan ke dalam sistem...partisipasi individu dalam sistem akan mengurangi keadaan terdahulu apabila kekacauan disingkirkan, atau mereka sedikit mengubah perilakunya saat kekacauan muncul.

Komonalitas

Struktur mendalam merupakan suatu. jaringan fundamental, pemilihan yang saling tergantung, dari konfigurasi dasar ke dalam sebuah unit sistem yang terorganisasi, dan merupakan aktivitas yang memelihara baik konfigurasi tersebut maupun pertukaran sumber-sumber sistem dengan lingkungannya. Struktur mendalam dalam sistem manusia merupakan instruksi yang harus dipatuhi secara luas.

Individual: Levinson (1986)

Struktur Hidup: Pola atau desain yang mendasari hidup seseorang pada waktu tertentu... Struktur *hidup* (jawablah pertanyaan):

> "Seperti apa hidupku sekarang? Apa yang terpenting dalam hidupku, dan bagaimana itu saling terkait? Di mana aku menghabiskan sebagian besar waktu dan energiku?" Komponen utama dalam struktur hidup, adalah hubungan manusia dengan manusia lainnya dalam dunia nyata.

Grup: Gersick (1988)

Rerangka kedua: situasi grup yang terjadi dan bagaimana perilakunya akan membentuk platform yang dijadikan dasar aktivitas grup.

> Rerangka kerja secara parsial mungkin bersifat eksplisit namun umumnya bersifat implisit. Rerangka kerja merupakan integrasi jaringan yang melipuiti strategi kinerja, pola interaksi, asumsi maupun pendekatan dalam tugas-tugas grup, dan keadaan luar lainnya.

Organisasi: Tushman & Romanelli (1985: 176)

Orientasi stratejik: Jawablah pertanyaan: Apa yang dapat disatukan?

> Mana yang dapat dan tidak dapat dibuat eksplisit, dapat diuraikan dari (lima sudut pandang): (1) keyakinan dan penilaian utama organisasi, pekerja dan lingkungannya; (2) produk, pasar, teknologi, dan waktu persaingan; (3) distribusi kekuasaan; (4) struktur organisasi; & (5) sifat, bentuk & kemampuan untuk mempengaruhi dr sistem pengendaliannya.

Bidang-bidang Keilmuan: Kuhn (1970)

Paradigma: Dikenal sebagai prestasi ilmiah yang pada suatu suatu periode waktu menyajikan model masalah dan solusi bagi komunitas praktisi.

> Paradigma mengindikasikan apa yang dimaksudkan dengan data, instrumen apa yang digunakan untuk mengumpulkannya, dan konsep apa yang relevan dengan interpretasinya.
>
> Bagaimanapun, ilmuwan akan sedikit lebih baik dari orang awam dalam menggolongkan dasar penyusunan suatu bidang ilmu. ... Sejumlah gambaran menunjukkan kemampuan mereka dalam berbagai penelitian yang sukses dilakukan.

Spesies Biologis: Gould (1989); Wake, Roth, & Wake (1983)

Program Genetik:

> Stasis merupakan ... suatu ciri aktif organisme dan populasi ... yang secara luas didasarkan pada kompleksitas epistasis dalam program genetis, dan geometri yang kaku serta terbatas dari pengembangan selanjutnya.

Sistem kehidupan memerlukan proses intemal yang spesifik.

> Kondisi - kondisi yang menentukan setiap proses intemal disediakan oleh proses terdahulu dalam sistem, [penentuan jaringan kerja] interaksi yang berputar: [aktivitas setiap elemen mempengaruhi keseluruhan]. Masing-masing perubahan sistem harus tersisa dalam keterbatasan proses produksi yang berputar dan pemeliharaan elemen, atau sistem tersebut dengan sendirinya akan membusuk. Tidak ada satupun elemen yang dapat berinteraksi dengan lingkungan secara independen dan tidak ada perubahan independen (evolusi) dari sebuah elemen dapat terjadi. Jadi organisme telah mengembangkan suatu sistem untuk melawan perubahan, bahkan terhadap perubahan genetik.

Teori induk: Haken (1981)

Parameter Order:

> Cara kolektif yang mendefinisikan order untuk keseluruhan system. Parameter order mungkin bersifat material, seperti amplitudo gelombang, atau juga immaterial, seperti ide atau simbol. Sekali waktu - ditunjukkan bahwa mereka menentukan aktivitas sub-sistem...pada tingkat mikroskopis.

12.2 TEORI UMUM KUHN TENTANG REVOLUSI ILMIAH

Teori tentang revolusi pengetahuan menekankan pada pengembangan pengetahuan dan motivasi sejumlah pengembangan tersebut. Usaha Thomas Kuhn menekankan pada pengembangan pengetahuan dalam bidang sain normal tertentu. Tesis utama revolusi pengetahuan ini berdasarkan konsep paradigma. Setelah munculnya sejumlah kritik tentang perbedaan dan ketidak konsistenan pemakaian istilah paradigma, Kuhn memperbaikinya dalam bukunya edisi kedua:

> Dalam banyak buku, istilah paradigma digunakan dalam dua pengertian berbeda. Di satu sisi, paradigma terdiri dari keseluruhan konstelasi keyakinan, nilai, dan teknik yang dibagikan pada anggota suatu komunitas. Di sisi lain, paradigma menunjukkan satu bentuk elemen dalam konstelasi, yaitu solusi kongkrit atas kebingungan yang dapat dimanfaatkan sebagai model atau contoh, dan dapat menggantikan aturan yang ada sebagai suatu dasar solusi bagi kebingungan berikutnya dalam sain normal.

Paradigma-paradigma ini tidak selamanya mendominasi. Untuk pertama kali dijumpai adanya sejumlah anomali (kelainan/keganjilan). Anomali ini tidak dapat diperbaiki. Suatu periode ketidaknyamanan dan krisis terjadi dengan adanya perselisihan antara pihak yang melihat anomali sebagai suatu contoh pembanding, dan pihak lain yang tidak menganggapnya:

Sain normal berulangkali mengalami salah langkah. Saat itu terjadi-yaitu saat profesi tidak lagi dapat menghindari anomali sebagai penyebab tumbangnya tradisi praktik ilmu pengetahuan yang ada-maka penyelidikan tambahan dimulai untuk mengajak para anggota profesi agar membuat komitmen baru, sebagai dasar yang baru untuk praktik ilmu pengetahuan.

Krisis berlanjut dengan munculnya sekumpulan altematif ide dan identifikasi cabang pemikiran baru. Apa yang sesungguhnya terjadi selama periode krisis, tidak banyak yang tahu. H.Gilman McCann mengusulkan tingkat karakteristik teoretis dan kuantitatif dari tugas-tugas yang berhubungan dengan periode awal dan akhir darr sain normal:

1. Tingkat usaha teoretis akan meningkat selama pengembangan revolusi. Peningkatan ini terdiri dari;
   - naiknya tingkat usaha teoretis di antara para pengikut suatu paradigma, dan
   - diawali dengan tingginya tingkat usaha teoretik oleh pengikut paradigma baru, diikuti menurunnya keberhasilan paradigma baru.
2. Pergeseran ke paradigma baru akan segera muncul dari sejumlah tulisan teoretik dibandingkan tulisan yang lain.
3. Tingkat usaha kuantitatif akan meningkat selama pengembangan revolusi. Peningkatan ini terdiri dari
   - suatu kenaikan, yang mungkin dlikuti penurunan, dalam tingkat usaha di antara para pengikut paradigma yang ada, dan
   - diawali dengan tingginya tingkat usaha kuantitatif oleh pengikut paradigma baru, yang mungkin diikuti menurunnya paradigma baru dan menyebabkan masalah lain.
4. Pergeseran ke paradigma baru akan segera muncul dari sejumlah tulisan kuantitatif dibandingkan tulisan yang lain.
5. Peningkatan usaha kuanfitatif akan sangat ditegaskan di antara tulisan teoretik.
6. Akan terjadi peningkatan jml penulis selama pengembangan revolusi.
7. Akan terjadi peningkatan produktivitas penulis selama pengembangan revolusi.
8. Pergeseran ke paradigma baru akan segera muncul dari sejumiah tulisan penulis muda daripada penulis yang lebih tua.
9. Pendukung paradigma baru umumnya lebih muda daripada pendukung paradigma lama.
10. Akan ada sejumlah tulisan yang bersifat netral.

11. Porsi pengharpan terhadap penulis yang mendukung paradigma baru akan meningkat selama revolusi.

Seluruh hukum dan proposisi merupakan subjek kesaksian empirk. Penolakan suatu paradigma terhadap paradigma lain bagaimanapun tidak berdasarkan eksklusifitas bukti empirik. Faktor-faktor yang tidak logik termasuk pandangan metafisik, kedudukan filosofik, etnosentrisme, nasionalisme, dan karakter sosial dari komunitas ilmiah, mungkin menjadi beban keputusan. Pengakuan paradigma oleh para pendukungnya yang lebih dari sekadar uang atau kekuasaan, akan menjadi faktor pendorong bagi para peneliti maupun komunitas ilmiah tertentu. Intinya, para peneliti akan menukarkan pengakuan sosial thd informasi. Menurut Hagstrom: "*Manuscript* (naskah) yang disajikan pd komunitas ilmiah secara periodik sering disebut sebagai "kontribusi" dan pada kenyataannya merupakan suatu sumbangan. "

> Umumnya, penerimaan suatu sumbangan oleh seorang individu atau komunitas mengakibatkan suatu bentuk pengakuan terhadap status penyumbang dan terhadap keberadaan hak tertentu ... dalam bidang ilmu pengetahuan, penerimaan kontribusi manuscript oleh jumal ilmiah menetapkan statu penyumbang sebagai seorang ilmuwan yang sesungguhnya, status sebagai seorang ilmuwan dapat dicapai hanya melalui berbagai sumbangan pemikirandan ini menjamin prestisnya dalam komunitas ilmiah.

Walaupun sulit untuk sependapat bahwa pengakuan merupakan motivasi utama bagi penelitian dalam setiap bidang ilmu, namun ada argumen menarik bahwa dorongan utama penelitian adalah kepuasan yang diperoleh apabila melakukan sesuatunya dengan baik. Merton menyatakan argumen tersebut sebagai berikut:

> Pengakuan terhadap originalitas merupakan penegasan kesaksian sosial bahwa seseorang telah berhasil melewati persyaratan sebagai seorang ilmuwan. Citra ilmuwan itu sendiri akan sangat tergantung pada penilaian sesama ilmuwan tentang kesesuaian dan peran pentingnya dalam bidang tertentu.

Namun demikian, kecurigaan tentang kebenaran secara psikologis menyelimuti proses pengakuan dalam ilmu pengetahuan. Setiap penghargaan yang bersifat intrinsik seperti popularitas, uang, posisi, secara moral bersifat mendua dan berpotensi untuk merusak nilai kepuasan secara alami: seperti reward berbentuk pemberian hukuman, akan menggantikan kedudukan motivasi yang sesungguhnya: perhatian terhadap pengakuan akan menggantikan perhatian terhadap keunggulan pengetahuan.

Pandangan Ritzer tentang Berbagai Paradigma yang Diterapkan dalam Akuntansi

Fokus perhatikan teori revolusi pengetahuan adalah pendefinisian yang tepat tentang konsep paradigma. Kuhn menggunakan istilah tersebut secara salah dan tidak konsisten. Definisi paling mendekati yang tersaji pada bagian akhir bukunya edisi kedua juga tetap tidak jelas. Definisi tersebut tidak mengurangi kritik utama terhadap perubahan pandangan Kuhn, dari pandangan bahwa kemunculan dan kegagalan suatu paradigma merupakan akibat faktor politik, ke pandangan baru bahwa suatu paradigma lebih unggul dari pandangan lainnya dengan suatu alasan, meliputi "keakuratan, cakupan, kemudahan, manfaat, dan kesamaannya".

Contoh, pendapat George Ritzer yang mendukung pandangan pertama dan tetap bertahan dengan pendapat bahwa kemunculan suatu paradigma disebabkan oleh fenomena politis. Ritzer menyatakan:

> Suatu paradigma lebih unggul dari paradigma lainnya karena pendukungnya memiliki kekuatan yang lebih besar daripada pendukung paradigma pesaing dan tidak harus karena paradigma mereka "lebih baik" daripada pesaingnya.
>
> Contoh, paradigma yang para pendukungnya mengendalikan sejumlah jumal penting dan dengan demikian, penentu apa yang akan dipublikasikan lebih cenderung untuk memihak paradigma yang mereka dukung daripada paradigma yang memiliki kelemahan akses pada jumal bersangkutan. Demikian pula kedudukan penguasa dalam suatu bidang lebih cenderung untuk memihak pendukung paradigma yang dominan, dan memberi mereka suatu posisi dengan legitimasi yang signifikan. Para pendukung paradigma yang memperoleh otoritas dalam suatu bidang, jelas sekali memiliki kelemahan, karena mereka tidak memiliki kemampuan dalam bidang tersebut. Namun demikian, mereka dapat menggunakan pengaruh politik yang dimiliki untuk menjatuhkan paradigma yang dominan dan memperoleh posisi untuk mereka sendiri.

Philips juga sependapat dengan Ritzer tentang pandangan yang pertama dan juga berpendapat bahwa alasan yang diajukan pada pandangan kedua merupakan suatu paradigma yang tergantung. Pandangan bahwa paradigma merupakan ketergantungan-politis, Ritzer mengajukan definisi paradigma berikut ini:

> Sebuah paradigma merupakan gambaran dasar dari pokok persoalan dalam bidang ilmu tertentu. Paradigma menyajikan suatu definisi tentang apa yang seharusnya ditanyakan, dan pedoman apa yang seharusnya diikuti dalam

> menginterprestasikan jawaban yang diperoleh. Paradigma merupakan unit yang lebih luas dari pada konsensus dalam suatu bidang ilmu dan menyajikan pedoman untuk membedakan suatu komunitas ilmiah dari komunitas lainnya. Paradigma akan menggolongkan, mendefinisikan, dan mengkaitkan berbagai contoh, teori, metode, dan instrumen yang muncul dalam bidang tersebut.

Komponen dasar suatu paradigma menurut definisi Ritzer adalah:

1. Contoh (*exemplar*), atau potongan akfivitas yang berfungsi sebagai model bagi individu yang bekeda menggunakan suatu paradigm.
2. Gambaran (*images*) dari pokok persoalan.
3. Teori-teori (*theories*), dan
4. Metode dan instrumen.

12.3 PARADIGMA ANTROPOLOGIKAL/ INDUKTIF

Para peneliti seperti Gilman, Hatfield, Ijiri, Littleton, dan Paton bersama-sama memberikan perhatian pada pendekatan deskriptif-induktif dalam penyusunan teori akuntansi dan keyakinan nilai dari praktik-praktik akuntansi. Misalnya, Ijiri melihat fokus utama akuntansi pada fungsi akuntabilitas hubungan di antara berbagai pihak yang berkepentingan. Sasaran pengukuran adalah kinerja ekonomis perusahaan. Dengan dasar pembahasan yang terfokus pada metodologi penelitian serta peran logisnya dalam perumusan dan penyusunan teori akuntansi, Ijiri menyatakan akuntabilitas sebagai suatu teori akuntansi deskriptif:

> Apa yang ditekankan di sini adalah bahwa praktik akuntansi saat ini dapat diinterprestasikan dengan lebih baik apabila kita memandang akuntabilitas sebagai tujuan dasar. Kami juga menyarankan bahwa kecuali akuntansi dipandang dengan cara tersebut, sebagian besar praktik akuntansi saat ini akan tampak tidak konsisten dan tidak rasional.

Dalam mempertahankan paradigmanya utk menyangkal kritikan para pendukung *current-cost & current-value accounting*, Ijiri menyajikan model aksiomatis praktik akuntansi yang mengevaluasi signifikansi *historical cost* dalam hal akuntabilitas dan pembuatan keputusan. Littleton menghadirkan prinsip-prinsip akuntansinya dari sejumlah pengamatan praktik akuntansi yang mengevaluasi signifikansi ***historical cost*** dalam hal akuntabilitas dan pembuatan keputusan.

> Para pengajar pembukuan dan selanjutnya akuntansi serta auditing menemukan perlunya melengkapi kumpulan peraturan dan deskripsi dari prosedur dengan penjelasan dan pertimbangan. Hal ini dilakukan dalam suatu

penelitian yang seharusnya memiliki nilai lebih daripada sekadar merekam sejumlah peraturan. Oleh karena itu, perlu untuk mengatakan bahwa baik metode praktik maupun penjelasan teori merupakan turunan induktif dari sejumlah pengalaman.

Teori yang bagus diciptakan melalui praktik dan lagipula merupakan sesuatu yang dikondisikan oleh praktik. Akhimya, kapan saja bukti penyatuan ide-ide akuntansi ditemukan, hal ini akan memperkuat keyakinan bahwa akuntansi memiliki kemungkinan untuk dapat disatukan dalam suatu sistem yang berisi penjelasan dan kebijakan terkoordinasi tentang apa akuntansi itu dan akuntansi tersebut akan menjadi apa.

Dua penelitian lainnya yang dilakukan oleh Gordon dan Watts and Zimmerman dikelompokan sebagai paradigma *anthropological/incluctive*. Kedua penelitian tersebut berpendapat bahwa manajemen akan memilih aturan akuntansi yang cenderung meratakan laba dan tingkat pertumbuhan laba. Teori Gordon tentang perataan laba (*laba smoothing*) adalah sebagai berikut:

Dalil 1 : Kriteria manajemen perusahaan dalam memilih prinsip-prinsip akuntansi adalah maksimalisasi kepentingan atau kesejahteraan dirinya.

Dalil 2 : Kemampuan manajemen meningkat dengan
a. jaminan pekerjaannya,
b. tingkat pertumbuhan dalam laba manajemen, dan
c. tingkat pertumbuhan dalam ukuran perusahaan.

Dalil 3 : Pencapaian tujuan manajemen yang tercantum dalam dalil 2 tergantung pada kepuasan pemegang saham dengan kineja perusahaan; yang dengan demikian, semakin senang pemegang saham, akan semakin meningkat pula jaminan pekerjaan, laba, dan hal-hal lain yang dimiliki manajemen.

Dalil 4 : Kepuasan pemegang saham dengan perusahaan akan meningkat sesuai dengan rata-rata pertumbuhan dalam laba perusahaan (atau rata-rata pertumbuhan *retum on its capital*) dan stabilitas laba yang diperolehnya. Dalil ini siap diverifikas dengan dalil 2.

Teorema : Asumsikan bahwa keempat dalil di atas dapat diterima atau dibuktikan, pembuktian ini akan mengakibatkan pembatasan terhadap kekuasaan manajemen, yang berarti kebebasannya dibatasi oleh aturan akuntansi
a. Perataan laporan laba, dan
b. Perataan tingkat pertumbuhan laba.

> Dengan perataan pertumbuhan laba, berarti apabila tingkat pertumbuhan tinggi, praktik akuntansi yang dapat mengurangi pertumbuhan tersebut seharusnya digunakan, dan sebaliknya.

Sejumlah penelitian empirik dalam literatur perataan laba meninggalkan model Gordon yang belum tentu kebenarannya. Selain itu, asumsi Gordon bahwa kepuasan pemegang saham semata-mata merupakan fungsi positif dari laba dan peningkatan harga saham selalu diikuti peningkatan dalam laba akuntansi, telah dan masih mengalami perdebatan yang serius.

Untuk menghindari perangkap yang mungkin muncul dalam model Gordon, Watts, and Zimmerman berusaha menyajikan teori akuntansi positif dengan menggali faktor-faktor yang mempengaruhi sikap manajemen dalam hubungannya dengan standar akuntansi. Pada awalnya, Watts, and Zimmerman mengasumsikan bahwa kepentingan manajemen merupakan fungsi positif dari kompensasi yang diharapkan pada periode mendatang, dan merupakan fungsi negatif dari penyimpangan kompensasi tersebut. Analisis mereka menunjukkan bahwa pemilihan standar akuntansi dapat mempengaruhi aliran kas perusahaan melalui perpajakan, peraturan biaya politis, *information - production costs,* dan perencanaan kompensasi manajemen.

> Keempat faktor yang pertama meningkatkan kesejahteraan manajerial dengan meningkatnya aliran kas, dan dengan demikian meningkatkan harga saham. Faktor terakhir dapat meningkatkan kesejahteraan manajerial melalui pengubahan istilah kompensasi insentif.

Gambaran Pokok Masalah

Bagi pengguna paradigma *anthropological/ inductive,* pokok persoalan yang ada adalah: 1) Praktik-praktik akuntansi yang ada, dan 2) Sikap manajemen terhadap praktik-praktik tersebut. Para pendukung pandangan ini berpendapat bahwa pada umumnya teknik-teknik mungkin diturunkan & dipertimbangkan dengan berdasarkan pengujian terhadap manfaatnya atau bahwa manajemen memegang peranan utama dalam menentukan teknik-teknik yang akan diimplementasikan. Konsekuensinya, tujuan penelitian akuntansi yang berhubungan dengan paradigma *anthropological/ inductive* adalah untuk memahami, menjelaskan, dan memprediksi praktik-praktik akuntansi yang ada. Contoh, Ijiri memandang misi pendekatan paradigma ini sebagai berikut:

> Bentuk penalaran induktif untuk memperoleh tujuan yang secara implisit terkandung dalam perilaku sistem yang ada, tidak ditujukan untuk menjamin kelangsungan sistem yang sudah ada. Tujuan sejumlah pengujian adalah

untuk menyoroti di mana perubahan diperlukan dan di mana sebaiknya dilakukan.

Perubahan yang disarankan sejumlah penelitian memiliki lebih banyak kesempatan yang secara aktual dapat diimplementasikan.

Teori-Teori

Empat teori dapat dipertimbangkan sebagai bagian dari paradigma *anthropologikal/ inductif:* 1) Informasi ekonomis, 2) Model analitis/agensi, 3) Hipotesis *laba smoothing/eamings management*; dan 4) Teori akuntansi positif.

Metode-Metode

Para pengguna paradigma *anthropological/ inductive* cenderung untuk menggunakan salah satu dari tiga teknik berikut ini: 1) Teknik-teknik yang digunakan dalam penelitian *laba smoothing*; 2) Teknik-teknik yang digunakan dalam penelitian *eamings management;* dan 3) Teknik-teknik yang digunakan dalam penelitian teori positif.

12.4 PARADIGMA *TRUE LABA/DEDUCTIVE*

Alexander, Canning, Edward dan Bell, MacNeal, Moonitz, Paton, Sprouse, dan Moonitz, serta Sweeney membagi perhatian pada pendekatan *normative-deductive* dalam penyusunan teori akuntansi, dan dengan pengecualian terhadap penelitian Alexander, ada keyakinan bahwa pengukuran laba idealnya menggunakan satu dasar penilaian untuk memenuhi seluruh kepentingan pengguna. Para peneliti ini juga sependapat bahwa informasi *current price* lebih bermanfaat daripada informasi *historical cost* untuk pembuatan keputusan. Contoh, Paton menyangkal teori proprietori dari pandangan akuntansi dengan mulai menggunakan teori akuntansi yang konsisten dengan kondisi dan kebutuhan bisnis perusahaan, sebagai sebuah entitas atau suatu pribadi. Menurut Paton, akuntansi memainkan peran yang penting dan relevan dalam perusahaan dan lingkungannya:

> Apabila kecenderungan proses ekonomi sebagai pembuktian dalam harga pasar terlalu bersifat rasional dalam keputusan bisnis yang dibuat manajer, perlengkapan yang efisien untuk mencatat dan menginterpretasikan teknik-teknik statistik harus tersedia; dan skema pengukuran akuntansi harus menyajikan bagian yang penting dari sejumlah mekanisme.

Teori Paton tentang sistem akuntansi terdiri dari diskusi dan pertimbangan logis terhadap *struktur akuntansi*, dalam hubungannya dengan pengelompokan dasar akuntansi ke dalam: *proprietorship* dan *liabilities; property* dan *equity accounts;*

tipe-tipe transaksi; *expense*, *revenue*, dan *supplementary accounts*; klasifikasi account; analisis periodik; dan konsep debit serta kredit. Paton menyatakan:

> Dalam pandangan liberal, idealnya, seluruh nilai perubahan yang dapat dipercaya dalam salah satu petunjuk, apa pun sebabnya, seharusnya ditunjukkan dalam akun yang diadopsi tanpa adanya perbedaan pendapat. Untuk menunjukkan bahwa seluruh bentuk situasi dan transaksi yang mungkin terjadi dapat diatasi secara rasional, sesuai dengan prinsip-prinsip yang dikemukakan, merupakan alasan utama untuk keadaan ini.

Gambaran Pokok Masalah

Siapa saja yang mengadopsi paradigma *true-laba/deductive,* pokok persoalannya adalah: 1) Penyusunan teori akuntansi dengan menggunakan dasar logika, alasan normatif, serta konsep yang baku dan, 2) Konsep *laba* yang ideal berdasarkan sejumlah metode lain selain metode *historical cost.* MacNeal berpendapat bahwa konsep *laba* yang ideal adalah sbb :

> Ada satu definisi profit yang benar dalam istilah akuntansi. Profit merupakan peningkatan bersih dalam tingkat kesejahteraan. "Loss" merupakan penurunan bersih dalam tingkat kesejahteraan. Definisi-definisi tersebut merupakan definisi para ekonom. Definisi ini singkat dan tepat, jelas, serta dapat diukur secara matematis.

Alexander, berpendapat tentang konsep *laba* yang ideal, menyatakan:

> Kita harus menemukan apakah laba ekonomik yang ideal berbeda dengan laba akuntansi hanya dalam tingkatan bahwa yang ideal itu sulit dicapal, atau apakah laba ekonomis sudah cukup memadai apabila pengukurannya mudah dilakukan.

Teori-teori

Teori yang muncul dari paradigma *true laba/deductive* menyajikan altematif terhadap sistem akuntansi biaya historis. Secara umum, lima teori atau cabang pemikiran dapat diidentifikasi:

1. *Price-level adjusted (*atau *current-purchasing-power) accounting*.
2. *Replacement-cost accounting.*
3. *Deprival-value accounting* (Likuidasi).
4. *Continuously contemporary* (*net-realizable-value*) *accounting.*
5. *Present-value accounting.*

Masing-masing teori menyajikan altematif metode penilaian assets dan penentuan *laba* yang dapat mengatasi akuntansi biaya historis.

Metode-metode

Para pengguna paradigma *true-laba/deductive* umumnya menggunakan alasan analitis untuk membenarkan penyusunan teori akuntansi atau untuk mempertahankan keunggulan suatu model tertentu dalam penilaian assets/penentuan laba, selain akuntansi biaya-historik. Para pendukung paradigma ini umumnya mengawali tujuan dan postulat lingkungan ke metode yang spesifik.

12.5 PARADIGMA DECISION-USEFULNESS/ DECISION-MODEL

Chambers adalah orang pertama yang menggunakan paradigma *decision-usefulness/decision-model.* Akibat yang wajar dari asumsi manajemen yang rasional adalah bahwa seharusnya ada sistem yang menyajikan suatu informasi; seperti sistem yang diperlukan baik untuk dasar pembuatan keputusan atau dasar untuk memperoleh kembali konsekuensi keputusan. Sistem yang menyajikan informasi secara formal akan menyesuaikan dengan dua dalil umum.

1. Dalil yang pertama adalah kondisi dari setiap wacana ilmiah. Sistem seharusnya secara logika konsisten; tidak ada aturan atau proses yang dapat bertentangan dengan setiap aturan atau proses lainnya.
2. Dalil yang kedua muncul dr pemakaian laporan akuntansi sebagai dasar pembuatan keputusan dari konsekuensi praktik. Informasi yang dihasilkan oleh setiap sistem seharusnya relevan dengan berbagai bentuk pembuatan keputusan yang diharapkan dapat digunakan.

Chambers tidak berusaha mencapai pandangan paradigma *decision- usefulnessl decision-model.* Chambers cenderung untuk mendasarkan teori akuntansi pd manfaat *"current cash equivalent",* dari pada model keputusan dari kelompok pengguna tertentu.

Sama dengan Chambers, May menawarkan daftar pemakaian akun-akun keuangan tanpa menunjukkan secara eksplisit pemanfaatan pendekatan model keputusan dalam penyusunan teori akuntansi. Menurut May, akun-akun keuangan digunakan sebagai:

1. Laporan tanggung-jawab sosial perusahaan.
2. Dasar kebijakan fiskal.
3. Kriteria legalitas dividen.
4. Petunjuk untuk memberitahukan aktivitas dividen.
5. Dasar jaminan kredit.
6. Informasi bagi investor yang prospektif.
7. Petunjuk untuk menilai investasi yang telah dilakukan.

8. Masukan untuk pengawasan pemerintah.
9. Dasar penentuan harga dari tingkat regulasi.
10. Dasar perpajakan.

Pada kenyataannya, istilah Beaver, Kennelly, dan Voss serta Sterling dapat dikategorikan sebagai *true exemplar* dari paradigma *decision-usefulnessl decision-model.* Beaver, Kennelly dan Voss menguji asal mula *the predictive-ability criterion,* hubungannya dengan fasilitas pembuatan keputusan, dan berbagai potensi masalah yang berhubungan dengan penerapannya. Terkait dengan *the predictive-ability criterion,* metode altematif pengukuran akuntansi dievaluasi dalam hubungannya dengan kemampuannya untuk memprediksi kejadian-kejadian ekonomis:

> Pengukuran yang memiliki kemampuan prediksi tinggi untuk menliai suatu kejadian, dianggap sebagai metode terbaik utk tujuan tertentu.

The predictive-ability criterion disajikan sebagai kriteria purposif dengan pengertian bahwa data akuntansi sebaiknya dievaluasi dalam kaitannya dengan tujuan pemakaiannya, di mana akuntansi diterima umum merupakan fasilitas pembuatan keputusan. *The predictive-ability criterion* diasumsikan relevan bahkan saat diterapkan dalam model pembuatan keputusan dengan spesifikasi yang rendah:

> Karena prediksi merupakan bagian yang terpadu dlm proses pembuatan keputusan, pengetahuan dlm kemampuan prediksi utk pengukuran altematif merupakan prasyarat yang digunakan dalam kriteria pembuatan keputusan.
>
> Pada saat yang sama, kriteria ini mengizinkan kesimpulan sementara sebagai altematif pengukuran, subjek konfirmasi berikutnya saat model keputusan kadang-kadang menjadi spesifik. Pemakaian kemampuan prediktif sebagai kriteria purposif lebih dari sekadar konsisten dengan orientasi pembuatan keputusan akuntansi. Pemakaian tersebut dapat menyajikan sarana bagi badan peneliti agar akuntansi lebih mendekati tujuan evaluasi dalam kriteria pembuatan keputusan.

Sterling mengembangkan kriteria yang digunakan dalam mengevaluasi berbagai pengukuran kesejahteraan dan laba. Dalam situasi adanya pertentangan pandangan tentang tujuan pelaporan akuntansi, Sterling memilih *usefulness* sbg kriteria penolakan metode pengukuran yang menekankan arti penting sejumlah persyaratan seperti objektivitas dan kemampuannya untuk dibuktikan.

Terkait dengan perbedaan di antara para pembuat keputusan dan ketidak mungkinan secara ekonomis maupun fisik dalam penyajian informasi yang

diinginkan seluruh pengguna, Sterling melihat *usefulness* sebagai kriteria relevan dalam model pembuatan keputusan:

> Dasar seleksi yang saya sarankan adalah menyediakan informasi untuk model pembuatan keputusan yang rasional. Istilah 'rasional" didefinisikan sebagai model keputusan secara umum yang disukai oleh para pembuat keputusan untuk mencapai tujuannya.
>
> Secara ringkas, sistem akuntansi seharusnya didesain untuk menyajikan informasi yang relevan untuk model pembuatan keputusan. Sistem akuntansi tidak dapat menawarkan seluruh informasi yang diinginkan oleh seluruh pembuat keputusan, dan oleh karena itu kita harus memutuskan untuk mengeluarkan sejumlah bentuk informasi dan memasukan bentuk-bentuk lainnya. Pembatasan model keputusan terhadap model yang rasional memungkinkan untuk mengeluarkan data yang didasarkan pada keinginan para pembuat keputusan. Pembatasan ini memungkinkan kita untuk berkonsentrasi pada bentuk yang terlihat lebih efektif dalam mencapai tujuan para pembuat keputusan.

Gambaran Pakok Masalah

Bagi para pengguna paradigma *decision-usefulness/ decision- model*, pokok persoalan dasamya adalah manfaat informasi akuntansi dalam model keputusan. Informasi yang relevan dengan model atau kriteria keputusan ditentukan dan diterapkan dengan memilih altematif akuntansi terbaik. Kemanfaatan dalam model keputusan sama dengan model keputusan yang relevan. Sebagai contoh, Sterling menyatakan:

> Apabila suatu properti dapat ditentukan oleh sebuah model pembuatan keputusan, maka pengukuran terhadap properti tersebut dikatakan relevan (dengan model keputusan tersebut). Apabila suatu properti tidak dapat ditentukan oleh sebuah model pembuatan keputusan, maka pengukuran terhadap properti tersebut dikatakan tidak relevan (dengan model keputusan tersebut)."

Teori-teori

Dua bentuk teori dapat dimasukkan sebagai bagian paradigma *decision-usefulness/ decision-model* yaitu;

1. Bentuk pertama berhubungan dengan perbedaan bentuk model keputusan yang berhubungan dengan pembuatan keputusan bisnis (seperti EOQ, PERT, linear programming, penganggaran modal, beli vs sewa beli [lease],

membuat atau membeli dan sebagainya). Informasi yang diperlukan oleh sebagian besar model ini dengan mudah dapat ditentukan.

2. Bentuk kedua berhubungan dengan perbedaan kejadian ekonomis yang mungkin dapat mempengaruhi *going concem* (seperti kebangkrutan, pengambil-alihan, merger, peringkat obligasi, dan sebagainya). Teori yang menghubungkan informasi akuntansi dengan kejadian-kejadian tersebut banyak yang tidak dapat diketahui. Pengembangan sejumiah teori merupakan tujuan utama aktivitas tersebut dalam paradigma *decision-usefulness/ decision-model*.

Metode-motode

Para pengguna paradigma cenderung untuk tergantung pada teknik-teknik empirik dalam menentukan kemampuan prediktif dari elemen-elemen informasi yang terpilih. Pendekatan yang umumnya digunakan dalam analisis diskriminan untuk mengelompokkannya dalam satu bentuk kelompok dari sejumlah kelompok yang ada sebelumnya, tergantung pada karakteristik keuangan perusahaan secara individual.

12.6 PARADIGMA *DECISION-USEFULLNESS/DECISION- MAKER/ AGREGAT–MARKET–BEHAVIOR*

Gonedes mengembangkan ketertarikan dalam *decision-usefulness* dari respons pengguna secara individual ke respons pasar secara keseluruhan (*aggregate-market response*). Dengan berpendapat bahwa respons pasar terhadap perhitungan akuntansi, akan mengarahkan penilaian terhadap perhitungan kandungan informasi tersebut, serta terhadap prosedur yang digunakan untuk membuat informasi tersebut. Gonedes mengembangkan model paradigma pasar secara keseluruhan yang menyatakan bahwa prosedur perhitungan akuntansi memiliki kandungan informasi yang dinyatakan oleh respons pasar. Untuk membalas argumen bahwa:

1. prosedur yang digunakan untuk menghasilkan perhitungan tersebut mungkin dipengaruhi oleh ketidakefisienan pasar dan
2. bahwa respons penerima informasi mungkin akan terkondisikan pada perhitungan akuntansi dengan cara tertentu.

Gonedes berpendapat bahwa apabila kedua kondisi tersebut benar, kesempatan bagi siapa saja yang dapat memperoleh informasi tersebut untuk mendapat abnormal retum akan disajikan sebagai dasar untuk mematikan paradigma pasar dalam hubungannya dengan konsep pasar modal yang efisien.

Dalam tulisannya yang memperoleh penghargaan, Gonedes dan Dopuch menyajikan suatu kerangka teoretis untuk menilai prosedur dan pengaruh dari akuntansi altematif yang disenangi. Pendekatan mereka menekankan pada penggunaan harga saham oleh pemilik (*prices firms ownership shares*). Gonedes dan Dopuch menyimpulkan bahwa analisis yang didasarkan pada harga akan memadai untuk menilai pengaruh prosedur akuntansi altematif. Kesimpulan ini terutama didasarkan pada kasus kegagalan pasar, di mana pada kasus tersebut informasi untuk kepentingan umum tidak dapat dipisahkan dari *nonpurchaser*. Pada sejumlah kasus, harga saham perusahaan tidak dapat digunakan untuk menilai keunggulan prosedur atau peraturan akuntansi altematif.

Di antara kegagalan pasar yang mungkin terjadi isu seleksi yang bersifat merugikan. Contoh lainnya adalah pengaruh informasi pada kelengkapan pasar dan pengaturan distribusi *risiko* yang efisien. Gonedes dan Dopuch juga mencatat bahwa sejumlah kritik didasarkan pada efisiensi pasar modal tentang penilaian pengaruh apabila mereka melakukan penilaian terhadap keunggulannya.

Suatu bentuk karya kontemporer yang dilakukan Beaver juga dipandang sebagai contoh yang patut diikuti dalam paradigma *decision-usefulness/ decision-maker/agregat–market-behavior.* Isu Beaver adalah tentang pentingnya hubungan antara data akuntansi dan perilaku sekuritas. Hal ini patut dipikirkan karena Beaver berpendapat bahwa sistem informasi yang optimal bagi investor dapat dipilih tanpa pengetahuan bagaimana data akuntansi dimasukkan dalam harga, karena harga ini menentukan kesejahteraan dan akibat kesejahteraan dari keputusan investasi individu dalam banyak periode.

Gambaran Pokok Masalah

Bagi para pengguna paradigma *decision-usefulness/ decision – maker/ agregat-market-behavior,* pokok masalah sesungguhnya adalah respons pasar secara keseluruhan terhadap variabel-variabel akuntansi. Para penulis di atas sependapat bahwa manfaat keputusan secara umum dalam variabel akuntansi dapat diperoleh dari perilaku pasar secara keseluruhan, atau seperti yang disajikan oleh Gonedes dan Dopuch, hanya pengaruh prosedur akuntansi altematif atau spekulasi yang dapat diniial dari perilaku pasar secara keseluruhan. Menurut Gonedes dan Dopuch, pemilihan sistem informasi akuntansi ditentukan oleh perilaku pasar secara keseluruhan.

Teori-teori

Hubungan antara perilaku pasar secara keseluruhan dengan variabel akuntansi didasarkan pada teori efisiensi pasar modal. Menurut teori ini, pasar akan dikatakan efisien jika: Harga pasar mencerminkan secara penuh (*fully reflect)*

seluruh informasi yang tersedia untuk umum, dan dari sudut implikasinya bahwa, harga pasar tidak bias dan merespon secara cepat seluruh informasi baru.

Teori ini secara jelas menyatakan bahwa umumnya dalam kondisi pasar efisien, *abnormal retum* yang dapat diperoleh dari pemanfaatan informasi yang lebih luas dalam hubungannya dengan setiap pola perdagangan adalah nol.

Perubahan dalam kumpulan informasi yang tersedia secara otomatis akan menyebabkan keseimbangan harga yang baru. Pada kenyataannya teori yang menegaskan perilaku pasar meliputi: 1) *the efficient market model.* 2) *the efficient market hypothesis;* 3) *the capital asset pricing model;* 4) *the arbitrage pricing theory;* 5) *the equilibrium theory of option pricing.* Para pengguna paradigma ini akan mengikuti metode: 1) *the market model, the beta estimation model;* 2) *the event study methodology;* 3) *the Ohlson's Valuation model.* 4) *the price level balance sheet evaluation model,* 5) *the information content of eamings models,* 6) *the models of the relation between eamings and retum.*

12.7 PARADIGMA DECISION-USEFULNESS/DECISION MAKER/ INDIVIDUAL-USER

Bruns mengajukan hipotesis bahwa hubungan pemakaian informasi akuntansi dan informasi akuntansi yang relevan dengan konsep pembuatan keputusan akuntansi; serta informasi lain yang tersedia untuk mempengaruhi keputusan. Hipotesis ini juga dikembangkan dalam sebuah model yang mengidentifikasi dan menghubungkan sejumlah faktor yang dapat menentukan kapan suatu keputusan dipengaruhi oleh sistem dan informasi akuntansi. Penelitian dalam bidang akuntansi keperilakuan merupakan penelitian tentang bagaimana fungsi dan pelaporan akuntansi mempengaruhi perilaku akuntan dan bukan akuntan.

Gambaran Pokok Masalah

Bagi para pengguna paradigma *decision-usefullness/ decision-maker/ individual-user*, pokok masalahnya adalah respon pengguna individu terhadap variabel-variabel akuntansi. Para pendukung paradigma ini berpendapat bahwa secara umum manfaat variabel akuntansi terhadap pembuatan keputusan dapat dilihat dari sudut perilaku manusia. Dengan kata lain, akuntansi dipandang sebagai proses keperilakuan. Tujuan penelitian akuntansi keperilakuan adalah untuk memahami, menguraikan, dan memprediksi perilaku manusia dalam hubungannya dengan akuntansi. Paradigma ini berhubungan dengan kepentingan pengguna akuntansi secara intemal, prosedur dan penilai informasi, serta masyarakat umum atau perwakilannya.

Teori-teori

Sebagian besar penelitian yang berhubungan dengan paradigma *decision-usefulness/decision-maker/ individual-user* tidak dikaitkan dengan manfaatnya dalam pembentukan teori secara jelas. Secara umum, altematif untuk mengembangkan teori akuntansi keperilakuan yang memadai meminjam, dari disiplin ilmu yang lain.

Sebagian besar teori tersebut cukup memadai untuk menjelaskan dan memprediksi perilaku manusia dalam hubungannya dengan akuntansi. Teori-teori pinjaman ini di antaranya: 1) relativisme kognitif (kesadaran) dalam akuntansi, 2) relativisme budaya dalam akuntansi, 3) pengaruh keperilakuan dari informasi akuntansi, 4) relativisme linguistik dalam akuntansi, 5) hipotesis fiksasi fungsional dan fiksasi data, 6) hipotesis *information inductance,* 7) hipotesis *slack* organisasional dan penganggaran, 8) pendekatan kontinjensi dalam penyusunan sistem akuntansi, 9) penganggaran partisipatif dan kinerja, 10). model pemrosesan informasi yang berhubungan dengan manusia; meliputi: *the lens model, the probabilistic judgment model, the predecisonal behavioral model, the cognitive style approach.*

Model-model

Para pengguna paradigma ini cenderung untuk menggunakan seluruh metode yang disukai oleh para ahli keperilakuan-teknik pengamatan, wawancara, dan kuesioner serta eksperimen merupakan metode yang banyak digunakan. Hal ini juga merupakan awal yang baik untuk suatu proses pengakuan.

12.8 PARADIGMA INFORMATION/ECONOMICS

Feltham menyajikan suatu rerangka untuk menentukan nilai suatu perubahan dalam informasi untuk pembuatan keputusan. Rerangka ini mendasarkan diri pada komponen individual yang diperlukan untuk menghitung *expected payoff* (atau *utility)* untuk sistem informasi tertentu. Komponen tersebut meliputi:

1. Sekumpulan tindakan yang mungkin dilakukan di setiap periode dalam suatu cakrawala waktu
2. Fungsi *payoff* atas kejadian-kejadian yang mungkin muncul sepanjang periode
3. Hubungan probabilistik antara kejadian masa lalu dan yang akan datang.
4. Kejadian-kejadian dan sinyal-sinyal dari sistem informasi, termasuk sinyal yang lalu dan yang akan datang
5. Sekumpulan aturan pembuatan keputusan sebagai fungsi-fungsi sinyal.

Rerangka ini menyatakan bahwa nilai perubahan dari suatu sistem informasi ke sistem lainnya serupa dengan perbedaan antara *expected payoff* dari dua altematif lainnya. Crandall menguji manfaat paradigma *information/ economics* terhadap pengembangan teori akuntansi di masa datang dan menawarkan pendekatan *applied information economics* sebagai suatu aliran teori baru. Pendekatan ini terdiri dari pengalaman secara eksplisit terhadap setiap komponen model *information/ economics* dan pengembangan cakupan desain akuntansi yang memasukkan seluruh komponen tersebut. Crandall mendefinisikan komponen-komponen tersebut sebagai *"filter", "model". "Channel', "decoding",* dan *"decision rule".* Implikasinya terhadap pengembangan teori akuntansi di masa depan dinyatakan sebagai berikut:

> Pengembangan teori akuntansi yang ideal akan menjadi pengembangan teori konstruktif dari informasi ekonomis, di mana dalam sejumlah model yang signifikan, seseorang dapat mengembangkan algoritma yang secara teoretik menunjukkan desain sistem terbaik, dalam sejumlah asumsi yang ada.
>
> Tujuannya adalah untuk memungkinkan penyusunan dan penilaian sistem informasi untuk tujuan maksimalisasi utilitas untuk setiap pengguna, pembatasan subjek biaya sistem, aturan pembuatan keputusan yang tersedia, teknologi yang mutakhir, dan kemungkinan untuk memperoleh informasi dari keadaan sesungguhnya.

Contoh, yang ketiga yaitu "*The Use of Models in Information Evaluation*" oleh Feltham dan Demski, menyajikan dan mendiskusikan sebuah model pemilihan informasi yang memandang penilaian informasi dari sudut *cost-benefit* dan dari proses yang berurutan. Keseluruhan proses tersebut diringkas sebagai berikut:

> ...perincian sistem informasi pokok menghasilkan sekumpulan sinyal yang dapat ditawarkan pada pembuat keputusan; para pembuat keputusan kemudian dapat menggunakan informasi yang dihasilkan dalam menyeleksi tindakannya; dan tindakan ini secara bagian per bagian dapat menentukan kejadian x dari periode selanjutnya. Penilaian informasi harus memprediksi hubungan antara setiap elemen tersebut di atas: sinyal yang menghasilkan proses, ($\Phi(y/\eta)$; $\alpha(y/\eta)$; prediksi para pembuat keputusan - dan proses pemilihan aktivitas; serta hubungan antara tindakan terpilih dan tindakan yang akan muncul, ($\Phi(x/y, \eta/\alpha)wx$. Selanjutnya, para pembuat keputusan harus memprediksi gross payoff yang akan diperolehnya dari kejadian pada periode berikutnya, serta cost dari operasi sistem informasi pokok $w'(y, \eta)$.

Gambaran Pokok Masalah

Pokok masalah yang dihadapi para pengguna paradigma *information/ economics,* adalah sebagai berikut: 1) Informasi merupakan suatu komoditas ekonomis, dan 2) Perolehan sejumlah informasi dalam masalah pemilihan ekonomis. Nilai informasi dipandang dari sudut kriteria *cost-benefit* dalam struktur formal teori pembuatan keputusan dan teori ekonomi. Hal ini dinyatakan dengan cara sebagai berikut: ..... argumen yang mengatasnamakan akuntansi akrual mengacu pada dasar pemikiran bahwa:

1. pelaporan *laba* berbasis *accrual accounting* menyampaikan lebih banyak informasi daripada sistem akuntansi yang berorientasi *cash-flow*,
2. *Akuntansi akrual* merupakan cara yang paling efisien untuk menyampaikan informasi tambahan ini, dan akibat-akibat yang ditimbulkannya,
3. nilai yang dihasilkan oleh informasi tambahan ini melebihi *cost* untuk memproduksinya.

Informasi akuntansi dievaluasi dalam hubungannya dengan kemampuan untuk meningkatkan kualitas pemilihan secara optimal dalam masalah pemilihan yang harus diselesaikan oleh seorang individu atau sejumlah individu dalam sekelompok individu yang heterogen. Seorang individu harus memilih di antara sejumlah tindakan yang juga memiliki probabilitas hasil berbeda. Asumsikan secara konsisten bahwa perilaku pemilihan yang rasional akan diarahkan oleh *expected utility hypothesis*, maka tindakan dengan *expected payoff* (atau utility) terbesar akan lebih disukai individu. Dalam kaitannya dengan hal ini, informasi diperlukan untuk revisi probabilitas *outcomes* sesungguhnya. Jadi individu akan mengahadapi dua tahap proses: 1) tahap pertama, saat sistem informasi menghasilkan sinyal-sinyal yang berbeda, dan 2) tahap kedua, saat ketaatan sinyal menghasilkan revisi probabilitas dan pemilihan kondisi dengan tindakan terbaik. Sistem informasi dengan *expected utility* terbesar lebih disukai. Informasi yang diperlukan dalam analisis revisi probabilitas secara sistematis (*Bayesian-version*) pada gilirannya memudahkan analisis informasi dengan dasar yang bersifat subjektif yaitu aturan maksimalisasi *expected utility*.

Teori-teori

Paradigma *information/economic* memberikan gambaran mendalam tentang "*theory of teams",* yang dikembangkan oleh Marschak dan Radner, pada teori keputusan secara statistik, dan pada teori ekonomi pemilihan. Apa yang dihasilkan adalah teori normatif dari penilaian informasi untuk analisis sistematis terhadap altematif-altematif informasi. Fokus paradigma *information/ economic* adalah asumsi ekonomi tradisional yang konsisten, yaitu perilaku pemilihan yang rasional.

Metode-metode

Para pengguna paradigma ini umumnya memanfaatkan alasan analitis dengan dasar teori keputusan secara statistik dan teori ekonomis proses pemilihan. Pendekatan ini memisahkan hubungan-hubungan yang bersifat umum dan pengaruh rencana altematif, kemudian menerapkan *Boyesian-revision analysis* dan kriteria *cost-benefit* untuk menganalisis pertanyaan-pertanyaan tentang kebijakan akuntansi. Asumsi utama pendekatan ini adalah rasionalitas.

12.9 ILMU AKUNTANSI

Situasi dalam penelitian akuntansi telah meningkat secara drastis dalam beberapa tahun. Uraian bukti berikut ini menguraikan situasi yang dibuat pada tanggal 20 Desember 1923 oleh Henry Rand Hatfield dalam *American Accounting Association of University Instructors in Accounting:*

> Saya yakin bahwa para kolega saya memandang akuntansi sebagai penyusup (*intruser*), yang kehadirannya sangat mengurangi dinding-dinding akademik. Ini kenyataan bahwa kita sendiri yang membicarakan ilmu hitung menghitung atau seni akuntansi, bahkan filosofi hitung-hitungan. Namun ini yang berat, akuntansi hanya dipandang sebagai ilmu palsu yang tidak diakui oleh McKeen Cattel; yang produknya tidak ditampilkan disalon maupun di akademi. Kami menemukan bahwa akuntansi tidak dibicarakan oleh orang-orang yang realis, idealis maupun fenomenalis. Orang humanis melihat kita dengan rendah, para ilmuwan dan tehnokrat melihat kita dengan rendah seperti orang yang mampunya hanya mencatat dari pada membuat.

Tidak ada gunanya mengatakan bahwa situasi telah berubah untuk mendukung agenda penelitian yang dinamis, seperti adanya bukti transformasi akuntansi ke dalam ilmu yang benar-benar secara penuh diakui sebagai ilmu normal dengan paradigma-paradigma bersaing yang berusaha menegakkan dominasi. Penelitian akuntansi didasarkan pada sekumpulan asumsi umum tentang ilmu dan masyarakat sosial, dan telah menghasilkan perdebatan yang sehat tentang bagaimana memperkaya dan mengembangkan pemahaman kita tentang praktik akuntansi. Aliran utama penelitian akuntansi memandang secara sejajar antara ilmu fisik, sosial, dan akuntansi, justifikasi dalam proses penghitungan *hypothetic-deductive* dari penjelasan secara ilmiah dan perlunya konfirmasi terhadap hipotesis tersebut. Pertanyaan pertama adalah apakah akuntansi sebagai suatu ilmu tidak pemah mampu menjawab secara memadai. Definisi ilmu oleh Buzzell adalah:

> seperangkat pengetahuan yang tersusun secara sistematis ... mengatur satu atau lebih teori pokok dan sejumlah prinsip umum ... yang biasanya ditunjukkan secara kuantitatif ... pengetahuan yang memungkinkan prediksi, dan dalam kondisi-kondisi tertentu dapat mengontrol keadaan di masa depan.

Akuntansi memenuhi kriteria di atas. Akuntansi secara jelas membedakan pokok-pokok masalah dan memasukkan keseragaman serta keteraturan yang mendasari hubungan empirik, penyamarataan secara otoritatif, konsep-konsep, prinsip, aturan-aturan maupun teori-teori. Akuntansi secara jelas dapat dikategorikan sebagai suatu ilmu. Apabila seseorang menganut argumen keseragaman ilmu, metode keilmuan yang tunggal sama-sama dapat diaplikasikan dalam akuntansi atau ilmu-ilmu lainnya.

Seperti pengamatan Carl Hempel:

> Tesis tentang kesatuan metodologi ilmu menyatakan bahwa yang utama, tanpa berusaha menahan adanya banyak perbedaan teknik investigasi, seluruh cabang pengujian ilmu secara empirik dan dukungan pemyataan yang pada dasamya memiliki arti sama, yang diperoleh dari sejumlah akibat, dapat diuji antar subjek dengan menampilkan akibat-akibatnya melalui serangkaian eksperimen atau pengujian yang memadai. Kesatuan metode yang diyakini ini sesungguhnya juga merupakan disiplin ilmu psikologi, sosial, maupun sejarah. Untuk menanggapi tuntutan bahwa para sarjana di bidang ini kadang-kadang mengandalkan empati dalam menentukan penilaiannya, yang sebenamya bertentangan dengan ilmu sosial, para penulis logika empiris menekankan bahwa idenfifikasi imajinatif pada diri seseorang kadang-kadang membuktikan perlunya bantuan pengalaman masa lalu yang bermanfaat *(heuristic)* bagi para pemeriksa yang sedang menilai hipotesis tentang keyakinan, harapan, ketakutan dan tujuan seseorang. Namun benar tidaknya hipotesis yang mereka peroleh, seharusnya ditentukan berdasarkan bukti-bukti yang objektif; pengalaman empati di masa lalu dalam kasus ini secara logika tidak relevan.

Dengan demikian, seharusnya terdapat penerimaan secara umum oleh seluruh ilmu tentang metodologi untuk pembenaran suatu pengetahuan. Metodologi ini tergantung pada penentuan apakah secara prinsip nilai yang benar dapat ditentukan dalam suatu hipotesis-yang dengan demikian apakah berulangkali dapat disangkal, dikonfirmasikan, dipalsukan, atau diverifikasi. *Confirmation* merupakan perluasan apakah sebuah hipotesis secara empirik memiliki kemampuan untuk dibuktikan kebenarannya. *Falsification* adalah sejauh mana sebuah hipotesis se-

cara empirik memiliki kemampuan untuk dibuktikan kesalahannya, yang dengan demikian gagal untuk menyajikan keadaan sesungguhnya secara akurat.

Konfirmasi sebuah hipotesis tidak selalu berakibat bahwa hipotesis tersebut juga mampu untuk dibuktikan kesalahannya, demikian pula sebaliknya. Kenyataannya, hipotesis yang secara alami berdasarkan teori dapat secara sungguh-sungguh dikonfimasikan, disangkal, atau dikonfirmasikan dan disangkal. Hipotesis yang sungguh-sungguh dapat dikonfirmasi (*purely confirmable hypotheses*) diperoleh dari adanya pernyataan yang menawarkan sejumlah fenomena. Hipotesis yang sungguh-sungguh dapat disangkal (*purely refutable hypotheses*) diperoleh dari peraturan-peraturan umum, yang berarti merupakan pemyataan yang diperoleh dari kondisi secara umum. Dengan demikian tampak bahwa peraturan umum pada dasamya merupakan pernyataan eksistensial yang negatif dan dengan demikian benar-benar dapat disangkal atau memiliki kemampuan untuk dapat dibuktikan tidak benar.

Baik hipotesis yang dapat dikonfirmasi maupun disangkal diperoleh dari pemyataan-pemyataan yang sifatnya tunggal, sehingga pemyataan yang hanya mengacu pada fenomena tertentu menjadi terikat oleh waktu dan tempat. Sebagai contoh adalah hipotesis "setiap individu toleran terhadap sikap ambiguitas" merupakan hipotesis yang dapat disangkal maupun dikonfirmasi. Walaupun demikian ada juga hipotesis yang benar-benar dengan tegas tidak dapat disangkal maupun dikonfirmasi. Biasanya hipotesis tersebut merupakan hipotesis yang muncul dari statistik atau kecenderungan peraturan yang merupakan pemyataan untuk menentukan hilangnya hubungan statistik tertentu antara suatu fenomena dengan sejumlah besar variabel.

Sebagian besar hipotesis akuntansi gugur dalam kategori ini, yang menyebabkan hipotesis-hipotesis tersebut benar-benar dengan tegas tidak dapat disangkal maupun dikonfirmasi. Model pasar modal, model prediksi akuntansi dari kejadian ekonomi, teori akuntansi positif, model pemrosesan informasi sumber daya manusia, dan sebagian besar penelitian empirik dalam bidang akuntansi cocok dengan uraian tersebut. Apabila data yang ada kontradiktif dengan hipotesis yang diperoleh dari teori atau model-model tersebut, para pengguna hipotesis tersebut selalu mengajukan alasan pembenaran seperti data yang terkontaminasi atau ukuran sampel yang kecil atau bias. Penelitian yang retorik memegang peranan penting dalam menantang apa pun yang dihasilkan oleh data. Apakah ini menjadi penyebab adanya peringatan, seperti adanya hukum statistik yang terikat dalam penelitian akuntansi? Bunge menyatakan bahwa hal ini dapat saja merupakan kesalahan.

> Sejumlah *die-hard classical determinists* menyatakan bahwa pemyataan stokastik tidak berhak untuk mendapat sebutan hukum yang patut dihormati, karena peran mereka yang terbaik hanyalah sebagai perangkat yang sifatnya kontemporer. Pandangan yang bertentangan dengan perkembangan jaman ini tidak bertahan lama dalam bidang fisik, kimia, dan cabang ilmu biologi tertentu (khususnya genetika), terutama seiak ilmu-ilmu tersebut menemukan bahwa hampir semua hukum dalam bidang-bidang tersebut merupakan hukum stokastik yang mungkin berasal dari aturan dengan fokus pada sistem tunggal dalam hubungannya dengan hipotesis statistik yang disyaratkan, seperti kompensasi dari deviasi acak. Namun demikian, anggapan yang menolak hukum stokastik tetap menyebabkan sejumiah kesalahan secara psikologi dan sosiologi, karena anggapan ini memberikan kemungkinan untuk menghalangi pendekatan stokastik tanpa kompensasi terhadap kerugian yang disebabkan oleh penelitian ilmiah seseorang.

Penyangkalan atau pengkonfirmasian dilakukan melalui kesaksian berulang dan bukti-bukti baru.

12.10 DEKONSTRUKSI

Berbagai tulisan akuntansi tentang paradigma atau teori akuntansi tertentu menyatakan bahwa paradigma dan teori tersebut seharusnya memiliki hak-hak istimewa dibandingkan bentuk-bentuk pengetahuan atau tulisan akuntansi lainnya. Tulisan tersebut digunakan untuk menjamin kewenangan (*hegemony*) suatu paradigma dan kepentingan tertentu, sebagai penghambat produksi pengetahuan lainnya. Sebuah ungkapan filosofis dengan nama dekonstruksi (*deconstruction*) diperkenalkan oleh Derrida, dimaksudkan untuk menumbangkan upaya-upaya tersebut. Karena produksi pengetahuan berdasarkan pengalaman didasarkan pada bahasa, dekonstruksi menggunakan sistem yang dimiliki pengarang itu sendiri untuk mengungkap bagaimana tulisan dapat menghancurkan sistem tersebut. Seperti yang dinyatakan Norris:

> Derrida menolak untuk mengakui secara filosofis status bentuk hak-hak istimewa yang selalu dijadikan sebagai alasan orang untuk memerintah. Derrida menentang anggapan ini untuk membangkitkan dasar yang menjadi pilihannya sendiri. Dia berpendapat bahwa para filsuf telah dan masih mampu memaksakan berbagai sistem pemikiran mereka hanya dengan pengabaian atau penekanan, pengaruh bahasa yang mengganggu. Tujuan dia adalah selalu menghilangkan pengaruh-pengaruh tersebut melalui bacaan-bacaan kritis

> yang mengikat dan memperkaya dengan cepat, elemen-elemen kiasan dan bentuk-bentuk perlambang lainnya dalam karya di tulisan-tulisan filosofis.

Apa yang secara tidak langsung diakibatkan oleh dekonstruksi, merupakan suatu penafsiran tulisan untuk mengilustrasikan pembentukan arti di dalam tulisan tersebut dan menumbangkan wewenang kekuasaan tulisan untuk mengindikasikan kebenaran yang berasal dari luar tulisan. Seperti yang dinyatakan oleh Arrington dan Francis:

> Bacaan yang tidak membangun mengungkap bagaimana arti yang tidak dapat dikendalikan dan tidak stabil itu, serta memperlihatkan selubung bahasa dan perintah huhum yang dimasukkan dalam tulisan tersebut.

Kenyataannya, Arrington dan Francis merupakan orang-orang yang pertama kali menggunakan dekonstruksi untuk menunjukkan bagaimana teori positif dan tradisi empiris tidak diberi nama sebagai bentuk hak-hak istimewa dan wewenang *epistemic* yang dimiliki oleh sejumlah peneliti akuntansi yang baik. Pilihan mereka atas contoh-contoh teori positif untuk dekonstruksi adalah metodologi dan teori organisasi oleh Jensen. Dekonstruksi dalam penelitian akuntansi mengundang banyak upaya untuk mengungkap asumsi tersembunyi dalam tulisan akuntansi. Diasumsikan bahwa seluruh wacana ilmiah bidang akuntansi, termasuk uraian historis, pada dasamya retoris. Para penganut dekonstruksi akuntansi akan mengkritik tulisan akuntansi melalui berbagai teknik termasuk *demythologizing, deceinonizing, dephallicizing,* atau *defaming.*

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Chua, Wai Fong. 1986. Radical Developments in Accounting Thought, The Accounting Review (October), pp. 601-632.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Ikhsan, Arfan dan Ishak, M. 2005. Akuntansi Keperilakuan. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Tinker, Tony. 1988. "Panglossian, Accounting Theories: The science of Apologizing in Style, "*Accounting, Organizatioans and Society, "* 13 (no.2), pp. 165-190.

Tinker, Tony, Cheryl Lehman, and Merilyn Neimark, 1991. Falling Down the hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4 (no.2), pp. 28-54.

Tinker, Anthony, Barbara Merino, and Merilyn Neimark, 1982. The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (no.2), pp. 167-200.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, 1978. "Toward a Positive Theory of The Determination of Accounting Standards, " *The Accounting Review* (January), pp. 112-134.

--------1979. "The Demand or Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, " *The Accounting Review* (April), pp. 273-305.

--------1986. " *Positive Accounting Theory* (Prentice-Hall, Inc).

--------1990. "Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective, " *The Accounting Review* (January), pp. 131-156.

-oo0oo-

Bab Tigabelas

RISET AKUNTANSI PARADIGMA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah membaca bab ini, anda diharapkan akan mampu untuk:

- Memahami riset akuntansi dan metode ilmiah
- Memahami peluang riset dalam sub bidang akuntansi
- Memahami riset akuntansi multiparadigma
- Memahami akuntansi kritis

13.1 PENDEKATAN RISET AKUNTANSI MULTIPARADIGMA

Perkembangan riset akuntansi multiparadigma pertama sekali berangkat dari kerangka filosofis yang dibangun oleh Burrel dan Morgan. Mereka mengatakan bahwa suatu pengetahuan dibangun berdasarkan asumsi-asumsi filosifis tertentu. Asumsi-asumsi tersebut adalah ontologi (*ontology*), epistemolgi (*epistemology*), hakikat manusia (*human nature*) dan metodologi (*methodology*). Ontologi berhubungan dengan hakikat atau sifat dari realitas atau objek yang akan diinvestigasi. Epistemologi berhubungan dengan sifat dari ilmu pengetahuan, bentuk dari ilmu pengetahuan tersebut, dan bagaimana mendapatkan serta menyebarkannya. Epistemologi ini memberikan perhatian tentang bagaimana cara untuk menyerap ilmu pengetahuan dan mengkomunikasikannya. Pendekatan subjektivisme (*anti-positivism*) memberikan penekanan bahwa pengetahuan bersifat sangat subjektif dan spritual atau transedental, yang didasarkan pada pengalaman dan pandangan manusia. Hal ini sangat berbeda dengan pendekatan objektifisme (*positivism*) yang berpandangan bahwa pengetahuan itu berada dalam bentuk yang tidak berwujud (*intangible*).

Burrel dan Morgan memandang bahwa filsafat Ilmu harus mampu melihat keterkaitan antara kehidupan manusia dengan lingkungannya. Pendekatan voluntarisme (*voluntarism*) memberikan penekanan

pada esensi bahwa manusia berada di dunia ini untuk memecahkan fenomena sosial sebagai mahluk yang memiliki "kehendak dan pilihan bebas" (*free will and choice*). Manusia pada sisi ini dilihat sebagai pencipta dan mempunyai perspektif untuk menciptakan fenomena sosial dengan daya kreatifitasnya. Sebaliknya pendekatan determinisme memandang bahwa manusia dan aktivitasnya ditentukan oleh situasi atau lingkungan tempat dia berada. Asumsi-asumsi tersebut memiliki pengaruh terhadap metodologi yang akan digunakan. Metodologi dipahami sebagai suatu cara untuk menentukan teknik yang tepat untuk memperoleh pengetahuan. Pendekatan ideografik yang mempunyai unsur utama subjektivisme menjadi landasan pandangan bahwa seseorang akan dapat memahami "dunia sosial" (*social world*) dan fenomena yang diinvestigasi, apabila ia dapat memperolehnya atas dasar "pengetahuan pihak pertama" (*first hand knowledge*). Sebaliknya pendekatan nomotetik (*nomothetic*) mempunyai sistem baku dalam melakukan penyelidikan yang biasanya disebut dengan sistem protokol dan teknik. Secara ringkas, Burrel dan Morgan menggambarkan asumsi tersebut sebagaimana disajikan dalam gambar 13.1.

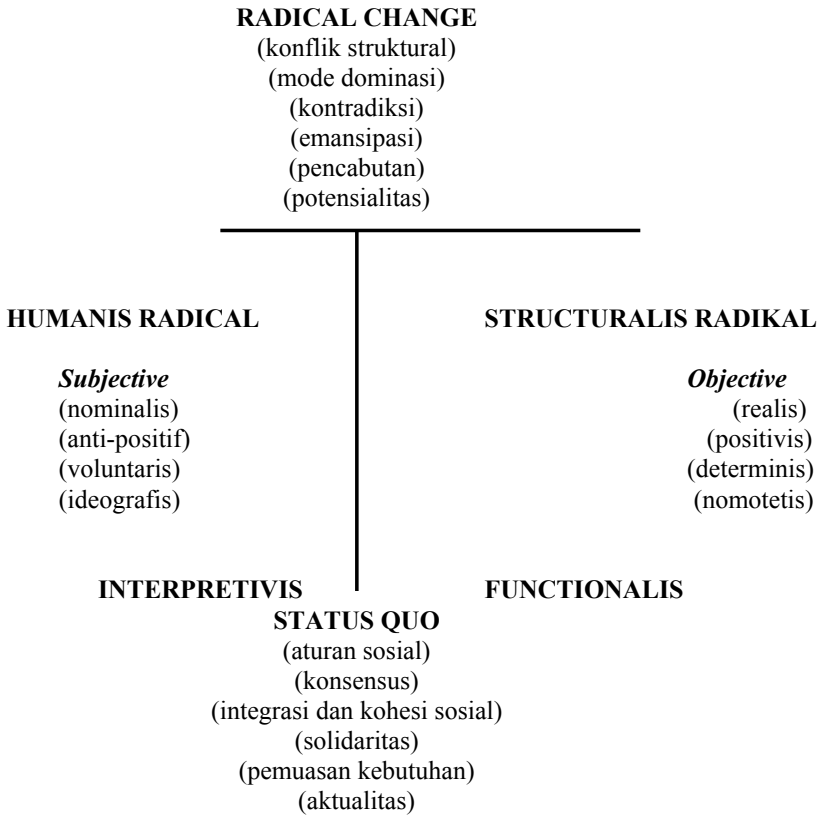
Pendekatan Subjektifisme terhadap ilmu sosial		**Pendekatan Objektifisme terhadap ilmu sosial**
Nominalisme	Ontologi	Realisme
Anti Positivisme	Epistemologi	Positivisme
Voluntarisme	Hakikat manusia	Determinisme
Ideografik	Methodologi	Nomotetik

Gambar 13.1 *Dimensi Subjektif - Objektif*

Berdasarkan asumsi-asumsi tersebut, Burrell dan Morgan mengelompokkan pengetahuan dalam tiga paradigma yaitu: fungsionalis-interpretivif (*fuctionalist-interpretive*), radikal humanis (*radical humanist*), dan radikal strukturalis (*radical structuralist*). Akuntansi sebagai pengetahuan manusia dapat juga dipandang menurut paradigma-paradigma tersebut.

Pada tahun 1997-an, Dillard dan Becker mencoba untuk mengembangkan paradigma asumsi-asumsi dimensi subjektif-objektif Burrel dan Morgan. Dillard

mengembangkan asumsi-asumsi tersebut dalam kaitannya dengan riset akuntansi. Pembahasan ini menekankan pada paradigma yang telah dikembangkan oleh Dillard dan Becker dalam mengembangkan kerangka paradigma Burrel dan Morgan yang diilhami oleh artikel Birnberg dan Shields (1989) dalam *"Three decades of Behavioral Accounting Reserch: Search for order"* yang mengidentifikasi sosiologi keorganisasian sebagai salah satu alternatif yang berbeda paradigma dan memberikan beberapa argumentasi teoritis serta riset empiris dari akuntansi yang berhubungan dengan setiap paradigma tersebut. Selain itu, artikel tersebut juga membahas mengenai paradigma postmodernisme (*postmodernism*) sebagai salah satu aliran yang menjadi salah satu alternatif namun tidak dapat dimasukkan sebagai salah satu paradigma Burrel dan Morgan. Dillar dan Becker menggambarkan empat paradigma Burrel dan Morgan dalam pendekatan sosiologi keorganisasian dibidang akuntansi sebagaimana yang disajikan dalam gambar 13.2.



Gambar 13.2 *Analisis Organisasional Dillar dan Becker (1997)*

13.2 PARADIGMA FUNGSIONALIS

Paradigma fungsionalis ini sering disebut juga dengan fungsionalis struktural (*structural functionalist*) atau kontijensi rasional (*rational contigency*). Paradigma ini merupakan paradigma yang umum dan bahkan sangat dominan digunakan dalam riset akuntansi dibandingkan dengan paradigma yang lain, sehingga disebut juga dengan paradigma utama (*mainstream paradigm*). Secara ontologi, paradigma utama ini sangat dipengaruhi oleh realitas fisik yang mengganggap bahwa realitas obyektif berada secara bebas dan terpisah di luar diri manusia. Realitas diukur, dianalisis, dan digambarkan secara objektif. Konsekuensinya adalah adanya jarak antara objek dan subyek. Dalam kaitannya dengan akuntansi manajemen dan sistim pengendalian. Macintosh (1994) menyatakan bahwa fungsionalis mengasumsikan suatu sistim sosial dalam organisasi yang meliputi fenomena empiris dan konkret, yang keberadaannya bebas dari manajer dan karyawan yang bekerja didalamnya.

Pemahaman tentang realitas akan mempengaruhi bagaimana memperoleh ilmu pengetahuan yang benar. Secara epistemologi, akuntansi utama melihat realitas sebagai realitas materi yang mempunyai suatu keyakinan bahwa ilmu pengetahuan akuntansi dapat dibangun dengan rasio dan dunia empiris. Berdasarkan pada keyakinan tersebut, peneliti akuntansi utama sangat percaya bahwa satu-satunya metode yang dapat digunakan untuk membangun ilmu pengetahuan akuntansi adalah metode ilmiah. Suatu penjelasan dikatakan ilmiah apabila memenuhi tiga komponen, yaitu:

1. Memasukkan satu atau lebih prinsip-prinsip umum atau hukum
2. Terdapat pra kondisi yang biasanya diwujudkan dalam bentuk pernyataan-pernyataan hasil observasi
3. Ada satu pernyataan yang menggambarkan sesuatu yang dijelaskan

Di dalam filsafat, pengujian empiris dinyatakan dalam dua cara (Chua: 1986) yaitu:

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

Beberapa argumentasi teoritis dalam paradigma fungsionalis ini dijelaskan Dillard dan Becker dengan masalah yang difokuskan pada sistim informasi akun-

tansi beserta penulisnya sebagai berikut: relevansi dari akuntansi manajemen saat ini (Kaplan:1984), tinjauan atas riset teori agensi (Baiman, 1990), tinjauan atas riset-riset kinerja dan penganggaran (Briers dan Hirst, 1990), perancangan sistim akuntansi dalam hierarki organisasi (Cooper et al, 1981), ketidakcukupan teori keputusan dalam hubungannya dengan perancangan sistim informasi akuntansi (March, 1987), ketidakcukupan tehnis teori pengendalian dalam pemahaman tindakan organisasi (Argyris, 1990), Hubungan antara akuntansi manajemen dan tindakan dalam organisasi (Sweirienga dan Weick, 1987), Model sistim pengendalian organisasi berdasarkan sibernatika (Dermer dan Lucas, 1986), peranan pengendalian dalam organisasi yang pluralistik (Dermer, 1988), dan model interaktif dari pengendalian organisasi (Flamholitzs et al, 1985).

Metodologi riset yang digunakan oleh para fungsionalis mengikuti metodologi yang digunakan dalam ilmu alam. Penganut aliran ini melakukan deskripsi atas variabel, membangun dan menyatakan hipotesis, mengumpulkan data kuantitatif, dan melakukan analisa secara statistika (Macintosh, 1994). Beberapa riset empiris dalam akuntansi keperilakuan yang menggunakan pendekatan paradigma fungsionalis ini (menggunakan pengumpulan data survei/kuisioner dan analisa statistik) dijelaskan oleh Dillard dan Becker dengan isu risetnya, antara lain: Govindarajan dan Gupta (1985), menemukan hubungan antara sistim pengendalian dan strategi SBU dengan kinerja. Macintosh dan William (1992) memfokuskan pada peranan manajerial dan perilaku penganggaran, dan mereka menemukan bahwa beberapa manajer menggunakan sistim penganggaran dengan cara-cara strategis dan beberapa menggunakan cara-cara yang umum. Merchant (1985) menggunakan kuisioner dan interview yang tidak terstruktur untuk menguji bagaimana keputusan program diskreasioner dikontrol secara bervariasi dan menghasilkan beberapa tindakan yang diharapkan dan tidak diharapkan serta dia menyarankan bahwa studi lapangan akan lebih bermanfaat dalam riset-riset organisasi; dan Hirst dan Baxter (1993) yang menggunakan studi kasus dalam menganalisis proses pemilihan dan peranan informasi dalam pengganggaran modal, serta menyimpulkan bahwa informasi mempunyai banyak peranan dan tidak ada satupun model pilihan yang menyajikan suatu penjelasan perilaku yang cukup memuaskan.

Beberapa kelemahan metodologi paradigma fungsionalis dalam riset akuntansi, terutama akuntansi keperilakuan mulai dirasakan oleh peneliti akuntansi lainnya. Mereka mulai mempertanyakan apakah pandangan ontologi realitas fisik tepat untuk memahami fenomena sosial? Capra dalam Triyuwono (1998) mengatakan bahwa:

> "…ilmuwan sosial telah mencoba dengan sangat keras untuk memperoleh kehormatan dengan cara mengadopsi paradigma ala Descartes dan metode-metode fisika ala Newton (yang sangat mekanistis). Meskipun demikian, kerangka ala Descartes seringkali sangat tidak sesuai untuk fenomena-fenomena yang mereka gambarkan dan akibatnya model-model mereka telah menjadi semakin tidak realistis".

"…ekonomi termasuk akuntansi saat ini ditandai dengan pendekatan reduksionis dan terpecah-pecah….Para ahli ekonomi termasuk akuntansi biasanya gagal mengetahui bahwa ekonomi termasuk akuntansi hanyalah satu aspek dari suatu keseluruhan susunan ekologis dan sosial, suatu sistim hidup yang terdiri manusia dalam interaksinya yang terus menerus".

Sedangkan Wahyudi (1999) menyatakan bahwa pemikiran akuntansi utama tidak memberikan perhatian pada perdebatan filosofi antara pemikiran Popper, Lakatos, Kuhn, dan Feyerbend. Masalah lain yang timbul dari pemikiran akuntansi utama adalah pertanyaan dari peneliti akuntansi tentang relevansi filosofi ilmu alam (*natural science*) sebagai dasar metodologi riset akuntansi yang seharusnya lebih banyak mendekati pada ilmu sosial. Kelemahan metode utama tersebut, menyebabkan para pemikir akuntansi mulai mencari metode-metode lain (metode alternatif) yang dapat secara tepat digunakan oleh akuntansi dalam memecahkan masalah-masalah sosial.

13.3 PARADIGMA INTERPRETIF

Paradigma ini juga disebut dengan interaksionis subjektif (*subjective interactionist*). Pendekatan alternatif ini berasal dari filsof Jerman yang menitik beratkan pada peranan bahasa, interpretasi, dan pemahaman dalam ilmu sosial. Sedangkan menurut Burrel dan Morgan paradigma ini menggunakan cara pandang para nominalis yang melihat realitas sosial sebagai sesuatu yang hanya merupakan label, nama, atau konsep yang digunakan untuk membangun realitas, dan tidak ada sesuatu yang nyata, melainkan hanyalah penamaan atas sesuatu yang diciptakan oleh manusia atau merupakan produk manusia itu sendiri. Dengan demikian, realitas sosial merupakan sesuatu yang berada dalam diri manusia itu sendiri, sehingga bersifat subjektif bukan objektif sebagaimana yang dipahami oleh paradigma fungsionalis. Pendekatan ini memfokuskan pada sifat subjektif dunia sosial dan berusaha untuk memahami kerangka berfikir objek yang sedang dipelajarinya. Fokusnya ada pada diri individu dan persepsi manusia terhadap realitas, dan bukan pada realitas independen diluar mereka. Bagi paradigma interpretif ini, ilmu pengetahuan tidak digunakan untuk menjelaskan (*to explain*) dan

memprediksi (*to predict*) namun untuk memahami (*to understand*) (Iwan, 2000). Berkaitan dengan sistim pengendalian dan akuntansi manajemen, menurut Macintosh (1994), terdapat dua perbedaan antara paradigma fungsionalis dengan interpretif. Perbedaan pertama adalah pada interpretif yang memusatkan perhatian tidak hanya pada bagaimana membuat perusahaan berjalan dengan baik, tetapi juga bagaimana menghasilkan pemahaman yang luas dan mendalam mengenai bagaimana manajer dan karyawan dalam organisasi memahami akuntansi, berfikir tetang akuntansi, serta berinteraksi dan menggunakan akuntansi. Perbedaan kedua adalah bahwa para interaksionis tidak percaya dengan keberadaan realitas organisasi yang tunggal, konkrit, atau situasi yang ditafsirkan organisasi dengan caranya masing-masing. Yang lebih penting lagi adalah pemahaman mereka menjadi nyata karena mereka bertindak untuk suatu peristiwa dan situasi atas dasar makna pribadinya.

Paradigma interpretif memasukkan aliran etnometodologi (*ethnomethodology*) dan interaksionisme simbolis fenomenologis (*phenomenological symbolic interactionism*) yang didasarkan pada aliran sosiologis, hermenetis dan fenomenologis. Tujuan pendekatan interpretif ini adalah untuk menganalisis realitas sosial dan bagaimana realitas sosial tersebut terbentuk. Terdapat aliran riset dengan pendekatan interpretif ini, yaitu:

1. Tradisional, yang menekankan pada penggunaaan studi kasus, wawancara lapangan, dan analisis historis.
2. Metode Foucauldian, yang menganut teori sosial dari Michel Foucault, sebagai pengganti konsep tradisional historis yang disebut dengan *"ahistorical"* atau *"antiquarian"*. Tahap aliran ini akan dibahas lebih lanjut pada bagian postmodernisme.

Beberapa argumentasi teoritis paradigma interpretif dalam akuntansi keperilakuan yang dijelaskan oleh Dilard dan Becker dikemukakan oleh Morgan (1988), Gambling (1987), Hayes (1983), Colville (1981), Tomskin dan Groves (1983a), Robert dan Scapens (1985), Covaleski dan Dirsmith (1990). Studi empiris dalam bidang akuntansi yang telah dilakukan dengan menggunakan pendekatan interpretif ini diantaranya adalah: Ansari dan Euski (1987), Colignon dan Covaleski (1988), Bougen et al (1990), Pinch et al (1989), Boland dan Pondy (1983), Berry et al (1985), Macintosh dan Scapens (1990), dan Roberts (1990).

13.4 PARADIGMA STRUKTURALISME RADIKAL

Aliran alternatif lainnya adalah strukturalis radikal yang mempunyai kesamaan dengan fungsionalis, yang mengasumsikan bahwa sistim sosial mempunyai

keberadaan ontologikal yang konkrit dan nyata. Pendekatan ini memfokuskan pada konflik mendasar sebagai dasar dari produk hubungan kelas, struktur pengendalian, serta memperlakukan dunia sosial sebagai obyek eksternal dan memiliki hubungan yang terpisah dari manusia tertentu. Riset-riset yang diklasifikasikan dalam paradigma strukturalisme radikal adalah riset yang didasarkan pada teori Marxisme tradisional. Argumentasi teori yang dikemukakan oleh Cooper (1983) menelaah dan mengkritik karya-karya yang didasarkan pada teori agensi. Dia mengusulkan adanya penggunaan perspektif radikal dalam riset akuntansi manajemen. Cooper dan Sherer (1984) mengusulkan suatu ekonomi politik akuntansi untuk pemahaman lingkungan ekonomi, sosial, dan politik dalam lingkungan dimana akuntansi digunakan. Sedangkan Hopper et al (1987) melakukan pembahasan atas perbandingan antara perspektif interpretif dengan strukturalis radikal. Suatu perspektif atas ”proses tenaga kerja” (*labour process*) menyajikan suatu saling perang (*interplay*) yang kompleks antara kekuatan politik, ideologi dan ekonomi. Beberapa riset akuntansi keperilakuan yang menggunakan pendekatan ini antara lain adalah: Armstrong (1991, 1987, 1985), Hooper dan Amstrong (1991), Knights dan Collinson (1987), Neimark dan Tinjer (1986), dan Tinjer dan Neimark (1987).

13.5 PARADIGMA HUMANIS RADIKAL

Riset-riset yang diklasifikasikan dalam paradigma humanis radikal (*radical humanist*) jika didasarkan pada teori kritis dari Frankfurt Schools dan Habermas. Pendekatan kritis Habermas melihat bahwa obyek studi sebagai suatu interaksi sosial yang disebut dengan ”dunia kehidupan” (*life world*) yang diartikan sebagai interaksi berdasarkan pada kepentingan kebutuhan yang melekat dalam diri manusia dan membantu untuk pencapaian kearah saling memahami. Interaksi sosial dalam dunia kehidupan dapat dibagi menjadi dua kelompok yaitu:

1. Interaksi yang mengikuti kebutuhan sosial alami, misalnya kebutuhan akan sistim informasi manajemen
2. Interaksi yang dipengaruhi oleh mekanisme sistim, misalnya pemilihan sistim yang akan dipakai atau konsultan mana yang diminta untuk merancang sistim bukan merupakan interaksi sosial yang alami karena sudah mempertimbangkan berbagai kepentingan.

Macintosh menyatakan bahwa humanis radikal memiliki visi praktek akuntansi manajemen dan sistiem pengendalian yang berorientasi pada orang (*people-oriented*) yang mengutamakan idealisme humanistik dan nilai-nilai dibandingkan dengan tujuan organisasi. Argumentasi teoritis dalam paradigma humanis

radikal dikemukakan oleh Laughlin (1987) yang menyajikan suatu diskusi dari aplikasi teori kritis Habermas dalam riset akuntansi. Laughlin menunjukkan bagaimana teori kritis Habermas akan sangat berguna dalam meneliti ”saling keterkaitan” (*interrelationship*) antara teknologi akuntansi dengan asal mula sosialnya. Sedangkan riset akuntansi yang menggunakan pendekatan ini antara lain: Broadbeent et al (1991), yang menunjukkan penggunaan kerangka Habermasian dalam menganalisa aplikasi akuntansi pada industri pelayanan kesehatan di AS. Mereka menemukan bahwa, walaupun akuntansi tidak diterima secara penuh sebagai teknologi manajemen dalam sektor pelayanan kesehatan, namun akuntansi mempengaruhi tindakan dengan memberikan arti atau makna dalam suatu dilema moral disekitar alokasi sumber daya pelayanan kesehatan.

13.6 PARADIGMA POSTMODERNISME

Postmodernisme menyajikan suatu wacana sosial yang sedang muncul yang meletakkan dirinya di luar paradigma modern. Sehingga tidak tepat bila wacana ini dimasukkan ke dalam skema paradigma yang telah dibahas sebelumnya. Bahkan dapat dikatakan bahwa paradigma postmodernisme ini merupakan oposisi dari paradigma modern. Beberapa pemikir postmodernisme meliputi Baudrillard, Jacues Derrida, Latorur dan Michel Foucault. Namun karya yang paling banyak digunakan sebagai dasar aliran postmodernisme adalah karya dari Derrida dan Foucault. Foucault terkenal dengan metode arkeologis (archeological) dan geneologis (*genealogical*). Menurut Foucault istilah arkeologis dimaksudkan untuk mencari asal usul pengetahuan dan digunakan untuk menunjukkan suatu usaha arkeologis yaitu ciri khas pemikirannya yang menyangkut tujuan, metode, dan bidang penerapannya. Foucault mengadakan studi tentang periode-periode sejarah pemikiran untuk menemukan epistemologi yang mendasari disiplin ilmu tertentu dan ciri pengetahuan yang menentukan di setiap periode.

Tujuan metode arkeologis ini adalah untuk menetapkan serangkaian diskusi, yaitu sistim wacana, dan untuk menentukan suatu rangkaian dari awal hingga sampai akhir bagi pemikiran Foucault, wacana global dan universal yang dibentuk oleh paradigma modern merupakan bentuk logosentrisme yang memiliki kuasa yang dapat menciptakan kegagalan dalam kehidupan manusia, serta menyebabkan timbulnya rasisme, diskriminasi, pengangguran dan stagnasi. Dengan metode genealogis, Foucault melakukan kritik terhadap pengetahuan yang tertindas oleh pengetahuan yang sedang berkuasa. Kegagalan ini merupakan konsekuensi logis dari ketidakmampuan modernisme untuk melihat manusia secara utuh. Hal ini

tercermin dalam pandangan keilmuannya yang cenderung logosentrisme. Menurut Iwan (1997), ciri utama dari logosentrisme adalah:

1. Pola pikir oposisi biner (*dualistik dikotomis*) yang hirarkis, seperti, esensi-esistensi, bahasa lisan-bahasa tulisan, konsep metafora, jiwa-badan, makna-bentuk, dan sebagainya.
2. Aspek keilmuan, ilmu-ilmu positif produk modernisme banyak menekankan pada aspek praktis dan fungsi, dan sebaliknya melecehkan aspek nilai (etika), hal ini terlihat dari pernyataan ilmu-ilmu positif yang mengklaim bahwa ilmu pengetahuan harus netral dan bebas nilai.
3. Aspek praktis, yaitu bentuk standar dan praktek akuntansi yang mengklaim bahwa praktek akuntansi harus berlaku secara universal/internasional. Klaim ini terwadahi dengan adanya gerakan yang disebut dengan harmonisasi akuntansi (*harmonization of accounting*). Bagi pemikiran Foucault, wacana global dan universal tersebut ada hubungan timbal balik antara kuasa dan pengetahuan.

Foucault beranggapan bahwa kuasa tidak hanya terpusat dan terkonsentrasi pada para penguasa yang sedang berkuasa dalam organisasi-organisasi formal tetapi juga pada semua aspek kehidupan masyarakat, termasuk ilmu pengetahuan (*knowledge*). Postmodernisme versi Foucault terutama diartikulasikan dalam bentuk kekuasaan pengetahuan yang secara jelas mengatakan bahwa ada hubungan timbal balik antara kuasa dan pengetahuan.

Dillard dan Becker membahas mengenai beberapa argumentasi teoritis dan beberapa riset akuntansi yang didasarkan pada teori Foucault, diantaranya adalah Hopwood (1987), yang mengembangkan suatu arkeologi sistim akuntansi dengan suatu pemahaman yang lebih baik tentang proses perubahan akuntansi. Hasilnya menyarankan bahwa arkeologi Foucauldian dapat menghasilkan berbagai macam faktor sosial yang direplikasikan dalam perubahan akuntansi. Loft (1986) menggunakan metode genelogi Foucault dalam mengivestigasi hubungan antara praktek akuntansi biaya dengan konteks sosialnya di Inggris antara tahun 1914 sampai 1925. Analisisnya mengindikasikan bahwa akuntansi merupakan suatu aktifitas sosial yang secara fundamental dan tidak dapat digambarkan maknanya hanya dari persfektif teknis. Miller dan O'leary (1987) dalam makalah seminarnya, menggunakan metode arkeologi penganggaran dan sistem penentuan harga pokok standar. Mereka berpendapat bahwa anggaran dan biaya standar berkembang dan merupakan pengembangan jaringan pengetahuan kekuasaan diskursif selama suatu periode. Tabel 1- 9 (lampiran) dibawah akan menjelaskan secara rinci argumen-argumen mendasar yang dikembangkan beberapa ahli dalam meletakkan dasar dan merumuskan dari paradigma-paradigma tersebut.

13.7 AKUNTANSI KRITIS

Asumsi Filosofi

Pertama, kita perlu menspesifikasikan perspektif ontologi, epistemologi, dan metodologi dari ilmu sosial kritis dan membandingkannya dengan pandangan mendasar non-fungsionalist dari akuntansi. Burrell dan Morgan (1979) mengemukakan sebuah tipologi komparatif yang berguna, meskipun kadangkala simplistik, yang bisa dijelaskan seperti berikut. Kuadran ini dibentuk oleh dua dimensi subyektif-obyektif dan perubahan radikal-regulasi, yang mengemukakan empat kelas paradigma, yaitu fungsionalisme, interpretivisme, humanisme radikal, dan strukturalisme radikal. Dengan melanjutkan "*metaphora mirror-phorikal*", paradigma ini merepresentasikan kaca distorsi berbeda. Permukaan ilmu-sosial kritis ditempatkan dalam kuadran humanist radikal dan paradigma obyektivistik, permukaan yang dari situ akuntansi dipandang sebagai dominan, ditempatkan dalam kuadran fungsionalist. Humanisme radikal diperkirakan pada realisasi subyektif dari dunia kehidupan dan kebutuhan untuk mengatasi kondisi dehumanisasi yang mencegah pemenuhan kebutuhan sendiri. Obyektivisme menyatakan bahwa hubungan kausal umum, bebas-konteks, dapat dispesifikasikan lewat temuan sistematik. Peningkatan dalam kualitas hidup bisa ditegaskan dengan mengontrol lingkungan dan dengan mengidentifikasi dan memanipulasi hubungan sebab-dan-akibat.

Empat "gambaran pokok" (catatan historis, realita ekonomi terbaru, sistem informasi, komoditas ekonomi) yang ditegaskan oleh Davis dkk (1982) sebagai yang "membentuk" akuntansi finansial cenderung didasarkan dalam fungsionalisme. Pembahasan Hopper dan Powell (1985) dan Laughlin dan Lowe (1989) menggambarkan dominansi fungsionalisme dalam akuntansi manajemen. Meski ada sejumlah kalangan, khususnya peneliti, yang mendukung perspektif berbeda (Chua (1986), Hopper dan Powell (1985), dan Hopper, Storey, dan Willmont (1987), mereka mempunyai pengaruh kecil, sampai saat ini, pada teori akuntansi garis-utama (*mainstream*) dan bahkan pada praktek akuntansi. Alasan perbedaan antara imeg ilmu-sosial kritis dari akuntansi dan imeg obyektivist dari akuntansi dapat digambarkan dengan membedakan asumsi filosofi dasar seperti yang ditunjukkan pada tabel 13.1.

Tabel 13.1 *Perbedaan Asumsi Filosofi*

Humanisme Radikal	Asumsi Filosofi	Fungsionalisme
Nominalisme	Ontologi	Realisme
Anti-positivisme	Epistemologi	Positivisme
Voluntarisme	Sifat manusia	Determinisme
Ideographik	Metodologi	Monothetik
Perubahan radikal	Masyarakat	Status quo

Ontologi berkaitan dengan sifat keberadaan atau realita. Realisme, yang mendasari obyektivisme dan karena itu mengembangkan teori akuntansi, memiliki keberadaan dunia yang eksternal terhadap, dan terpisah dari, kognisi. Nominalisme tidak demikian. Epistemologi merupakan sarana atau proses mengetahui. Dari perspektif obyektivist, akuntansi bisa ditegaskan dalam positivisme dan karena itu melihat pengetahuan dunia fisik dan sosial sebagai yang diperoleh lewat akumulasi aktivitas oleh "peneliti" yang mencari konsistensi dan hubungan kausal. Anti-positivisme, perspektif epistemologi dari ilmu sosial kritis, memandang dunia sosial secara relativistik dan tidak menegaskan adanya hubungan kausal mendasar umum dengan menyatakan diri sebagai yang berasal dari pengalaman sebagai partisipan aktif dalam dunia sosial. Istilah, sifat manusia, yang digunakan oleh Burrell dan Morgan, merupakan efek dari lingkungan terhadap manusia. Voluntarisme menyatakan bahwa manusia adalah otonom, dengan keinginan bebas untuk bertindak terhadap pilihannya. Determinisme menyatakan bahwa tindakan manusia ditetapkan oleh lingkungan eksternal. Metodologi, cara penyelidikan dijalankan, adalah yang didasarkan pada posisi yang ditetapkan terkait dengan asumsi filosofi lainnya. Perspektif realistik, positivistik, deterministik membutuhkan metodologi nomothetik yang menegaskan protokol sistematik dan teknik dalam mendapatkan pengetahuan di dunia sosial. Jika posisi alternatif ditegaskan disini, maka dibutuhkan sebuah pendekatan ideographik yang menfokuskan pada akun subyektif, historis, individu dari aksi dan kejadian. Orientasi masyarakat merupakan inklinasi tekanan dinamis dalam masyarakat. *Status quo* mengatakan bahwa momentum masyarakat bisa diarahkan kepada keseimbangan atau kondisi stabil. Konflik dipandang sebagai gangguan lokal temporer. Perubahan radikal, di lain pihak, melihat masyarakat sebagai yang bergerak kepada perubahan, yang mengatasi *status quo*; konflik dipandang sebagai refleksi perbedaan inheren dan kontradiksi dalam struktur sosial yang ada.

Paradigma fungsionalist adalah perspektif dominan untuk melihat akuntansi, ataupun yang dominan dalam ilmu sosial. Bahasa ketika kita membicarakan, dan mengkomunikasikan, akuntansi adalah fungsionalisme. Ini menciptakan kesulitan dalam menegaskan akunatnsi dalam postur ilmu-sosial kritis.

Bagaimana orang dapat merasakan akuntansi perspektif atau berbagai ilmu sebagai anti-positif, nominalistik, voluntaristik atau ideographik? Ini bukan hanya berlawanan dengan pemahaman disini, tapi juga berlawanan dengan pemikiran umum; subyektif bukanlah hal ilmiah. Konsepsi ini berasal dari persetujuan yang tidak dipertanyakan terhadap model ilmu-fisik yang dikatakan tepat dalam melihat akuntansi secara spesifik, dan ilmu sosial secara umum.

Akuntansi dari perspektif fungsionalist adalah yang didasarkan pada ide bahwa sebuah perubahan kondisi, yang biasanya ditetapkan sebagai sebuah kejadian ekonomi, atau transaksi, telah terjadi. Basis untuk mendefinisikan apa yang merupakan atom paling mendasar dari akutansi berada dalam, dan diatur oleh, sistem ekonomi dominan masyarakat. Proses mengidentifikasi, mengukur, dan mengkomunikasikan (yang dijalankan secara operasional sebagai praktek dan prosedur akuntansi) dispesifikasikan dalam konteks ini. Kepentingan kontrol dalam sistem ekonomi dominan, yang mendapatkan kekuatan sebagai hasil dari sistem, mengontrol spesifikasi dari aktivitas akuntansi. Karena itu, bisa dikatakan tidak memungkinkan bahwa, kecuali dalam cara tidak langsung, akuntansi bisa difokuskan kepada penegasan kelemahan sistem ekonomi dalam sebuah cara yang menghasilkan sebuah kritik terhadap evaluasi rasional dari tatanan sosial.

Jika akuntansi tidak dipandang lewat kaca ilmu sosial kritis, maka ini seperti membutuhkan perspektif tersebut. Bagian selanjutnya mengemukakan outline ilmu sosial kritis, yang dipandang sebagai derivatif dari teori kritis, yang ditetapkan oleh Fay (1987). Batasan ini juga dibahas. Akuntansi kemudian dianalisa dengan kerangka ilmu-sosial kritis.

Ilmu Sosial Kritis

Sebelum mengemukakan kerangka Fay, penting untuk menempatkan prinsip ilmu sosial kritis dalam cara non-fungsionalist multipel yang memandang akuntansi. Sekali lagi, setelah klasifikasi Burrell dan Morgan (1979), literatur interpretivist adalah cara non-fungsionalist yang paling permanen dalam memandang akuntansi. Paradigma yang utama, dan saling terkait, meliputi phenomenologi, hermeneutik, ethno-metodologi, dan interaksionisme simbolik. (Chua (1986) dan Hopper dan Powell (1985)). Fay (1975), Chua (1986), menyimpulkan tujuan aliran penelitian seperti berikut:

> Pengetahuan interpretif menunjukan pada orang tentang apa yang mereka dan orang lain lakukan ketika bertindak dan berbicara. Ini bisa dilakukan dengan menentukan struktur simbolik dan tema yang menghasilkan pola dunia.

> Ilmu interpretif tidak berupaya mengontrol phenomena empirik, dan ini tidak mempunyai aplikasi teknis. Selain itu, tujuan dari ilmuwan interpretif adalah memperkaya pemahaman orang tentang makna aksi, yang karena itu meningkatkan kemungkinan adanya komunikasi dan pengaruh mutual. Dengan memperlihatkan apa yang dilakukan orang, ada kemungkinan untuk memahami bahasa dan bentuk kehidupan yang baru.

Seperti ilmu sosial kritis, interpretivist mempelajari dunia sosial subyektif yang dipahami dari konteks aktor sosial. Meski begitu, tidak seperti ilmu sosial kritis, perspektif ini tidak mempertanyakan dasar lingkungan sosial :

> Masih sedikit pertimbangan yang diberikan pada bagaimana kelompok sosial dan politik bisa berkaitan dengan proses yang mana "pemahaman makna umum" bisa digunakan oleh pihak lain (Hopper dan Powell, 1985).

Ketidakpedulian ini melegitimasi dan mempertahankan tatanan sosial, ekonomi, dan politik kapitalis sekarang, yang menghambat perubahan yang berarti. Maksud praktikal dari ilmu sosial kritis, yang berlawanan dengan posisi interpretivist, adalah menghasilkan perubahan dalam tatanan sosial.

Pada tingkat lainnya, perbandingan antar interpretivisme dan ilmu sosial kritis bisa digambarkan lewat keterkaitan dengan asumsi filosofi mendasar. Voluntarisme bisa dikatakan mendasar pada keduanya. Penciptaan satu dunia sosial dari bagian dalamnya masih didasarkan pada asumsi ontologi dari nominalisme. Ilmuwan sosial kritis, dan pada kadar tertentu interpretivist, mengasumsikan bahwa individu dapat merubah keberadaannya lewat pemahaman-diri. Untuk ilmu sosial kritis, epistemologi dipandang dari dua level. Untuk individu, kesadaran-diri menghasilkan aktivitas dan keyakinan liberal. Pada level yang lebih umum, keterasingan-diri dipandang sebagai sebuah kondisi manusia umum, yang harus diobati dengan kesadaran-diri, dan setidaknya pada level abstrak, menegaskan hubungan sebab-dan-akibat antara kesadaran-diri dan "kebahagiaan". Interpretivisme juga menghasilkan asumsi epistemologi anti-positivistik tapi tidak mengetahui sebuah komponen struktural dalam dunia sosial atau sentralitas emansipasi. Selain itu, dari sebuah orientasi masyarakat, interpretivisme memandang stabilitas sebagai tatanan sesuatu, yang karena itu, setidaknya secara implisit, bisa menegaskan *status quo*. Di lain pihak, ilmu sosial kritis berasumsi bahwa kontradiksi dan perbedaan masyarakat bisa mendorong adanya perubahan radikal yang karena itu mengatasi *status quo*.

Studi Hopper dkk (1987) memberikan sebuah contoh persepsi yang dihasilkan oleh permukaan reflektif alternatif. Mereka menggunakan teori proses-pekerja sebagai dasar dari kritikannya. Pendekatan proses-pekerja ini berasumsi

bahwa realitas organisasi berasal dari perjuangan kelas, seperti yang berlawanan dengan pandangan fungsionalist dari perilaku rasional dan kooperatif. Realita organisasi adalah sebuah konflik yang berasal dari "antagonisme mendasar antara kapital dan pekerja". Interpretivist menegaskan subyektivitas dan ketidakpastian yang dihadapi oleh aktor tapi tidak menjelaskan kapan dorongan tersebut terjadi. Karena itu, fokus analisis beralih dari level "mikro" relatif (individu, subunit, dan sistem) bagi fungsionalist, menjadi interaksi sosial "berkelompok" bagi interpretivist, dan kepada genesis konstruksi sosial bagi pihak dengan perspektif radikal (proses-pekerja).

Meski ada persetujuan mendasar terhadap kebutuhan praksis sosial, ada keragaman substansial dalam apa yang disebut sebagai teori radikal yang secara alami menjalankan penelitian akuntansi kritis. Bisa dikatakan disini bahwa sebagian besar "penelitian akuntansi kritis" telah digunakan setidaknya dalam beberapa kondisi, sebuah posisi strukturalist radikal. Meski tidak ditemukan dalam materialisme, proses tersebut cenderung berkaitan dengan pengaruh kekuasaan dan keistimewaan yang berasal dari struktur sosial, politik, dan ekonomi eksploitatif dan karena itu mempunyai perspektif yang lebih deterministik.

Ilmu sosial kritis berakar di dalam teori kritis, yang karena itu menfokuskan pada aksi pemberdayaan subyektif dan voluntary dari anggota individu masyarakat dalam menghasilkan emansipasi individu, dan karena itu, juga sosial. Ilmu sosial kritis didasarkan pada "keterasingan-diri humanistik " dan dimaksudkan untuk "menjelaskan kehidupan sosial secara umum atau beberapa kondisi tertentu dalam cara yang ilmiah, kritis, praktikal, dan non-idealistik." Istilah **ilmiah** berkaitan dengan "penjelasan komprehensif dalam kadar sejumlah prinsip dasar yang mengarah pada bukti publik"; **kritikal** berarti "penawaran sebuah evaluasi negatif yang berkelanjutan dari tatanan sosial yang didasarkan pada kriteria eksplisit dan rasional", dan **praktikal** merupakan "situasi ketika beberapa anggota masyarakat diidentifikasi oleh teori tertentu untuk merubah keberadaan sosial dalam cara teretntu lewat penguatan pengetahuan-diri yang baru untuk dijadikan sebagai basis transformasi tersebut." Ilmu sosial kritis adalah non-idealistik dalam kondisi bahwa ini "tidak diarahkan terhadap klaim bahwa ide adalah satu-satunya penentu perilaku atau bahwa emansipasi melibatkan serangkaian pencerahan atau bahwa orang mampu dan mau merubah pemahaman-dirinya berdasar persetujuan rasional".

Meski ada perbedaan dalam fokus dan aplikasi, pengembangan dalam teori kritis dipandang sebagai yang komplementer, berasal dari sebuah sifat umum dan mempunyai tujuan sama dalam mencapai pencerahan manusia, pemberdayaan, dan emansipasi lewat kebangkitan dan perubahan, dan yang ditegaskan oleh, aktor

sosial individu. Laughlin (1987, 1988a, b) menggunakan sebuah kerangka kritis yang dihasilkan dari studi Habermas (1984, 1988) dalam mempelajari evolusi dan perubahan sistem akuntansi. Fokus Habermas, dan karena itu, Laughlin, adalah sentralitas bahasa dan perannya dalam masyarakat, dimana ilmu sosial kritis, seperti yang ditegaskan di bawah ini menggunakan perspektif kritis dengan fokus revolusioner yang lebih tradisional.

Ilmu sosial kritis yang digambarkan oleh Fay (1987) adalah sebuah teori tunggal yang terdiri dari empat bagian, atau teori yang saling terkait, terdiri dari sepuluh sub-teori yang menfokuskan pada pemahaman interaksi antara praktek dan institusi sosial di satu pihak dan persepsi diri yang salah di lain pihak. Outline umum disini diperlihatkan pada tampilan berikut.

I. Teori Kesadaran Salah
   A. Kritik Ideologi
   B. Bagaimana kesalahpahaman-diri dibutuhkan dan dipertahankan
   C. Menunjukkan alternatif yang unggul

II. Teori Krisis
   B. Menspesifikasikan apa yang dikatakan sebagai krisis sosial
   C. Bagaimana krisis disadari dan tidak bisa diselesaikan
   D. Menspesifikasikan perkembangan historis dari krisis

III. Teori Pendidikan
   B. Kondisi yang dibutuhkan dan cukup untuk pencerahan
   C. Kondisi yang dibutuhkan supaya pencerahan bisa dicapai

IV. Teori Aksi Transformatif
   A. Menspesifikasikan aspek masyarakat yang harus dirubah
   B. Rencana aksi mendetail

Kategori pertama adalah sebuah teori kesadaran yang salah dan diikuti secara langsung dari teori keterasingan-diri. Teori keterasingan-diri menunjukkan bahwa sebagian besar orang tidak menyadari bahwa keberadaan manusia dipisahkan menjadi dua lingkup, yaitu manifestasi/ordinari dan tersembunyi/ekstraordinari, dan memandang dirinya menurut ini. Karena kehidupannya diatur dalam cara ini, maka tidak perlu dirasakan frustasi dan tidak memuaskan. Dinamika dasar dari sifat manusia dapat dipahami lewat lingkup tersembunyi/ekstraordinari yang dapat ditonjolkan lewat ilusi. Ketika lingkup ini menjadi dasar keyakinan dan aktivitas, kehidupan manusia menjadi yang memuaskan. Sebuah teori tentang keterasingan-diri ketika berkaitan dengan ilmu sosial kritis bisa menegaskan cara ketika pemahaman-diri dikatakan salah dan/atau tidak koheren lewat penjelasan sifat kesadaran salah ataupun kondisi yang memungkinkan perulangannya. Naratif historis ini menghasilkan perumusan alternatif yang disukai dan menggambarkan

keunggulan yang ada dengan membandingkan alternatif dengan kondisi tertentu. Contoh, dalam teori masyarakat kapitalist Marx, pemahaman-diri orang tertentu dikatakan sebagai hasil dari hubungan sosial yang ada. Tatanan sosial kapitalist diperlihatkan sebagai penyebab tatanan sosial yang salah, dan ilusi yang dihasilkan bisa digambarkan sebagai instrumen untuk mempertahankan tatanan tersebut. Tatanan sosial tersebut berbeda dengan apa yang dikemukakan sebagai alternatif komunis yang unggul.

Kategori ilmu-sosial kritis kedua adalah sebuah teori krisis. Pelaksanaan kesadaran salah dari individu, sebuah teori krisis menjelaskan sifat dan penyebab krisis yang ada dalam sebuah sistem sosial. Diasumsikan disini bahwa persepsi dominan dan berbeda seringkali diulangi oleh struktur sosial yang ada. Sebuah teori kritis meliputi sebuah interpretasi historis tentang bagaimana interaksi antara struktur sosial dan kesadaran yang salah dari individu bisa menghasilkan sebuah krisis. Dari sebuah perspektif struktural, yang dimaksud dengan krisis sosial adalah munculnya kontradiksi. Teori ini menjelaskan bagaimana kesadaran salah dari individu, yang terkait dengan organisasi dasar dalam masyarakat, bisa menghasilkan keterasingan dan ketidakstabilan sosial dan mengapa ini tidak dapat diatasi dalam tatanan sosial yang ada. Teori kontradiksi sosial dari Marx, yang didasarkan pada tekanan produksi, menghasilkan sebuah akun krisis. Dengan menggunakan ini pada masyarakat kapitalist, ini bisa menunjukkan bahwa efek interaktif dari penurunan laba dan polarisasi kelas bisa menghasilkan peningkatan ketidakberdayaan pekerja dan monopolisasi kapital. Bertahannya sejarah polarisasi kelas dan akumulasi kapital, yang menghasilkan krisis, tetap muncul lewat evolusi produksi komunitas, nilai surplus, dan antagonisme kelas.

Kategori ketiga adalah teori pendidikan. Sebuah teori pendidikan membentuk pemahaman individu dan struktur sosial yang didapatkan lewat teori kesadaran salah dan teori krisis. Sebuah pemahaman bisa didapatkan tentang apa yang diyakini orang dan bagaimana keyakinan ini bisa kemudian dirubah. Sebuah teori pendidikan berupaya menspesifikasikan kondisi yang dibutuhkan untuk pencerahan emansipatorik dan mekanisme yang berguna untuk membentuknya. Ini membutuhkan spesifikasi kondisi yang dibutuhkan dan dikatakan cukup, dengan kapasitas anggota masyarakat untuk melakukan refleksi rasional. Sebuah teori pendidikan harus menspesifikasikan kondisi yang dari situ orang bisa responsif terhadap analisis kritis, dan memberikan kriteria untuk menentukan apakah dan kapan kondisi tersebut ada. Teori kesadaran kelas dari Marx menggambarkan peran pendidikan dalam proses yang mana orang menonjolkan dirinya sendiri lewat kelas tertentu dan menjadi sadar akan ketegangan yang tidak terselesaikan yang muncul dari kepentingan yang inheren dan berkonflik. Peran partai komunitas

dalam pencerahan dan penyatuan kelas pekerja yang berlawanan dengan tatanan sosial yang ada kemudian menjadi menonjol dalam hal ini. Teori sosialisasi dari Marx menspesifikasikan kondisi yang berubah dalam tatanan sosial yang ada, contohnya, serikat pekerja, mekanisasi produksi, dan ko-operatif pekerja, yang memungkinkan adanya kesadaran kelas.

Kategori keempat adalah sebuah teori tindakan transformatif. Tiga "teori" pertama diarahkan untuk menginformasi dan memotivasi tindakan transformatif dengan menunjukkan aspek kehidupan yang harus berubah untuk mengatasi keterasingan. Orang bisa dibuat sadar bahwa mereka harus menghasilkan perubahan dalam "cara hidupnya" jika ingin bergerak ke arah emansipasi. Sebuah teori aksi transformatif bisa digunakan sebagai acuan sebuah rencana aksi yang menunjukkan bagaimana, dan lewat aksi mana, perubahan bisa dijalankan. Kondisi perubahan yang dibutuhkan dalam persepsi-diri dan dalam organisasi sosial, jika krisis sosial ingin dipecahkan dengan tepat, perlu dispesifikasikan, atau rencana detail yang menunjukkan siapa yang melakukan apa dan lewat sarana apa, rencana harus dijalankan. Marx mengemukakan sebuah teori praksis revolusioner yang menghendaki bahwa institusi kapitalist sebagai properti swasta, pasar, dan negara bisa digantikan oleh mekanisme kooperatif, yang diarahkan pada pekerja. Dia menggambarkan strategi umum dimana pihak yang menerima pencerahan (anggota partai) dapat menjalankan pendidikan audiens target (pekerja) secara sedemikian rupa sehingga institusi opresif bisa berubah yang pada akhirnya transformasi sosial dapat ditegaskan.

Batasan Ilmu Sosial Kritis

Secara ideal, ilmuwan sosial kritis mempunyai tanggungjawab menunjukkan sifat yang benar dari keberadaan dan memotivasi aksi transformasi sosial yang menghasilkan emansipasi. Kekuatan alasan manusia untuk menjalankan perubahan terkait dengan prinsip ilmu sosial kritis. Kejelasan visi bisa menghasilkan emansipasi. Fay (1987) memberikan sebuah kritik ilmu sosial kritis dalam upayanya untuk mengubah menjadi lebih praktikal dan realistik dengan mempertanyakan "komitmen ontologi kepada konsepsi aktivist dari manusia". Prinsip nominalist, ide dari determinan perilaku dipandang lengkap, bahkan naif dalam beberapa kondisi ekstrim, membatasi efek pencerahan "kritis". Dari perspektif epistemologi, alasan manusia tidak mempunyai kemampuan untuk memberikan kejelasan-diri karena terkait dengan pernyataan Fay sebagai "kekaburan" dari keberadaan, tepatnya, ketidaktentuan dari kondisi keberadaan ataupun sejarah manusia. Ini tidak berbeda dari posisi anti-positivistik, tapi menyatakan bahwa "analisis rasional" yang dibutuhkan oleh ilmu sosial kritis tidak menghasilkan

apa-apa. Jika ini menjadi kondisinya, tujuan emansipasi lewat pencerahan rasional menjadi kurang terdefinisi. Fay mengatakan bahwa jika ini tidak demikian, ilmu sosial kritis cenderung menyamakan kebebasan dan kebahagiaan walaupun tidak tepat. Kebebasan tidak selalu menghasilkan otonomi kolektif dan karena itu juga konsensus opini dan aksi. Dia melihat ini sebagai kelemahan utama dalam pendasaran epistemologi dari ilmu sosial kritis.

Batasan fisik disini tidak dianggap sebagai hambatan terhadap emansipasi. Manusia memiliki kemampuan terbatas untuk mencapai sebuah pemahaman tentang kondisi yang tidak memuaskan lewat kondisi historis atau tradisional dan sifat tubuh, atau somatik. Fay menyatakan bahwa manusia selalu menjadi bagian permainan keadaan. Sebagai seorang partisipan aktif, orang tidak dapat melangkah keluar dari situasi yang ada, menghasilkan posisi yang bahkan tidak bisa diatasi oleh sejarah dan tradisi. Dengan "melangkah keluar", orang tidak lalu menghilang tapi tetap menjadi aktor di dalamnya. Batasan ini menghasilkan pertanyaan tentang asumsi sifat manusia voluntarist esensial. Karena itu, sarana pokok dari ilmu sosial kritis untuk mengatasi keterasingan dan opresivitas lewat observasi reflektif dan evaluasi sejarah dan tradisi, faktanya, menjadi tidak dapat digunakan lagi. Lebih jauh, manusia menyerap beberapa sifat, bukan lewat mental, tapi secara langsung lewat fisik – lewat badannya. Tekanan eksternal juga menjadi hambatan nyata bagi emansipasi. Kematian adalah kenyataan dari kehidupan yang lebih memuaskan. Fay mengatakan bahwa pertimbangan absolut adalah yang berlawanan dengan, setidaknya secara implisit, dengan sifat diadik dari opresivitas.

Fay berpendapat bahwa asumsi ontologi, epistemologi, dan sifat-manusia yang mendasari ilmu sosial kritis harus dinyatakan hanya sebagai perkiraan realita dan karena itu juga ada batasan. Manusia menerima tekanan deterministik dalam alamnya, dalam sejarah, dan dalam kondisi mental dan fisik yang membatasi kemungkinan utopia dari ilmu sosial kritis. Meski begitu, ini tidak secara total mengurangi nilai tapi menyatakan bahwa batasan harus ditetapkan untuk kepentingan pencerahan manusia, pemberdayaan, dan emansipasi.

Ilmu sosial kritis, yang ditunjukkan, meliputi anggapan kemungkinan teori-meta. Kalangan interpretivist bisa jadi menentang anggapan ini. Interpretivisme berkaitan dengan pemahaman "kehidupan setiap hari" dengan menfokuskan pada pertimbangan individu dan tindakan yang terkait dengan kondisi tertentu. Setidaknya, pada beberapa level intermedier, setiap situasi dipandang sebagai produk masa lalu dan masa sekarang yang disatukan untuk menghasilkan momen unik. Karena itu, upaya untuk mengembangkan generalisasi dalam bentuk teori meta bisa menghambat bidang visi yang ada. Ilmu sosial kritis juga menfokuskan

pada individu, tetapi memandang teori meta sebagai meningkatkan pemahaman dan sebagai bagian integral yang menempatkan individu dalam konteks sosial, historis, dan politik. Ketika konteks ini dipertimbangkan, sifat kesadaran yang salah perlu ditunjukkan. Ketika sifat ini menonjol pada individu, proses emansipasi kemudian perlu ditegaskan. Ilmu sosial kritis cenderung dibatasi, dari perspektif interpretivist, yang mana kadar teori meta menjadi sebuah kemungkinan.

Kritik Akuntansi

Tampilan ilmu sosial kritis masih menerima kritikan tertentu. Ini menghasilkan dasar untuk mempertanyakan pandangan fungsionalist dominan untuk investigasi, pemahaman, dan nilai. Contohnya, kritik tersebut bisa menunjukkan bahwa observasi yang bersemangat, faktanya, adalah yang tidak mungkin (Habermas, 1984, 1988; dan Harre dkk, 1985), yang karena itu menonjolkan kesalahan utama dalam dasar epistemologi dari akuntansi. Kritik akuntansi dapat menghasilkan perbedaan. Sayangnya, ilmu sosial kritis tidak menghasilkan solusi yang mujarab. Meski begitu, ini menghasilkan asumsi mendasar yang mana membentuk kerangka akuntansi.

Aplikasi pada Teori Akuntansi

Dua teori akuntansi disini akan dipandang lewat bidang reflektif dari ilmu sosial kritis. Pertama, dikemukakan oleh Mattessich (1964) adalah sebuah derivatif filosofi fungsionalist dalam sistem ekonomi kapitalist. Karena itu, teori ini tidak berkaitan dengan penyelesaian masalah keterasingan tapi hanya dengan proses teknis valuasi, dimana valuasi didefinisikan sebagai nilai obyektif yang didasarkan pada konsep ekonomi marjinalist. Berdasar perspektif akuntansi tradisional, tidak ada kesadaran tentang kesadaran salah, krisis, pendidikan, atau aksi transformatif. Tidak ada rekognisi akan kebaikan sosial kecuali dalam keyakinan yang samar dan terdistorsi, semuanya bisa dipenuhi secara baik oleh perulangan sistem kapitalist. Mattessich menghendaki akuntansi untuk dipadukan ke dalam bidang ilmu manajemen, meliputi metode ekonomi dan analitik dari administrasi dan manajemen entitas. Pada awalnya, Mattessich membuat pernyataan dorongan dari sebuah perspektif ilmu-sosial kritis. Contohnya,

> Masalah ekonomi utama dari pertengahan abad 20 bisa dikaitkan dengan pencarian kemampuan survey, klarifikasi tujuan, untuk mengatur perangkat ekonomi berjumlah besar yang bisa mengancam keberadaan manusia dan menyempitkan pikiran.

Ini seperti pendapat Marcus. Mattessich tetap mempermasalahkan tanggungjawab eksekutif bisnis yang penuh keburukan, tapi bukti yang ada tidak berlaku

bagi konstituen lainnya. Meski begitu, dengan persetujuan dari ilmuwan manajemen sebagai basis yang tepat untuk mengembangkan teori akuntansi, tidak mengherankan bahwa teori dikatakan terjerumus dalam konteks akuntansi teknologi standar dari fungsionalisme dan mencerminkan asumsi filosofi mendasar. Seperti yang dikatakan sebelumnya, asumsi ini tidak memperkuat kritik sosio-ekonomi.

Mattessich mengemukakan kelompok asumsi dasar "umum" yang menghasilkan aksiom yang dari situ membentuk pemikiran akuntansi sebagai "sebuah disiplin yang berkaitan dengan deskripsi kuantitatif dan proyeksi sirkulasi pendapatan dan agregat kekayaan". Akuntansi kemudian dibentuk dalam logika teoritis. Apa yang diinginkan disini adalah sebuah teknologi "yang lebih baik" yang didasarkan pada kelompok asumsi dasar yang menghasilkan representasi alternatif yang konsisten dengan faktor lingkungan ekonomi. Apakah teknologi "yang lebih baik" ini bisa membantu evaluasi rasional terhadap tatanan dan kehidupan sosial, yang mendorong adanya perubahan dalam praktek dan kebijakan yang dikatakan tidak rasonal dan opresif? Dengan basis fungsionalist, kecenderungan ini bersifat kecil. Representasi Mattessich juga mempertahankan kesadaran salah dengan mempertanyakan hirarki kontruksi sosial dan karena itu menyatakan diri sebagai sesuatu yang terpisah dan berbeda dari pencipta dan penirunya.

Asumsi dasar Mattessich yang dievaluasi dari sebuah perspektif kritis menunjukkan bahwa teori memicu dan mengulangi dominasinya. Asumsi pertama, nilai moneter, adalah yang bersifat reduksionis, yang sebagian besar, menspesifikasi bahasa untuk pengungkapan nilai. Dengan membatasi bahasa pembahasan, hubungan sosial bisa ditegaskan dan dipertanyakan dan karena itu dipandang sebagai lingkungan yang obyektif dan tidak berubah, yang dari situ aksi bisa dijalankan. Ini mencerminkan penurunan pekerja manusia sampai nilai komoditas yang dehumanis. Interval waktu yang ada memudahkan pemahamannya secara kontinyu, tapi bisa dipandang sebagai diskrit, tanpa memperhatikan efek distorsinya. Segmen waktu yang tanpa arti ini adalah makna yang diperoleh oleh kebutuhan akan "sebuah akuntansi" surplus yang dihasilkan oleh sarana produksi. Struktur yang ada menghasilkan sejumlah kelas hirarki yang mencerminkan kategori entitas "signifikan". Tidak ada pertimbangan akan pengaruh struktur terhadap bagaimana manusia bisa dinilai, atau menilai dirinya sendiri. Klasifikasi konstruksi sosial dipertanyakan dan dilegitimasi oleh hirarki struktur formal. Dualitas ini membatasi informasi relevan terkait dengan transaksi atas sebuah klasifikasi dalam struktur tertentu (akun) dan spesifikasi waktu (tanggal). Tidak ada atribut atau interpretasi lain yang diperbolehkan disini. Agregasi akan mengurangi komponen sistem, lebih jauh memisahkan sarana produksi dan pi-

hak yang mengontrolnya. Obyek ekonomi adalah obyek riil (komoditas dan jasa) atau obyek finansial (klaim) dengan nilai atau komponen fisik yang mengalami perubahan. Asumsi dasar ini membatasi perspektif dari klaim komoditas, jasa, dan finansial. Ini bisa menginstitusionalisasikan pemisahan pekerja dari kapital dan sarana produksi. Dengan menfokuskan pada "obyek", "dasar" menjadi kabur. Karena itu, tidak ada "individu", dan "diri", dalam konstruksi ini. Perubahan yang dipertimbangkan dalam bidang obyek ekonomi. Perubahan sosial hanya dipertimbangkan secara tidak langsung, dan direfleksikan, dalam obyek ekonomi dan penilaiannya. Ketidak adilan dalam kadar moneter adalah sebuah pernyataan teknologi berkaitan dengan masalah penilaian yang terkait dengan ukuran yang tidak stabil, tapi ini adalah sebuah pernyataan berasal dari kebutuhan informasi kapitalist. Agen ekonomi membatasi tindakan manusia pada aktivitas ekonomi dan klasifikasi kelompok memiliki makna dalam konteks ekonomi marjinalist (seperti pemilik, manajer, pegawai). Entitas bisa dipandang sebagai institusi sosial tapi hanya atribut ekonomi yang bisa ditetapkan disini. Transaksi ekonomi adalah sebuah phenomena empirik dalam sebuah lingkup positif dan merepresentasikan komponen mendasar dari akuntansi. Karakteristik pertimbangan ini terkait dengan perubahan dalam obyek ekonomi.

"Asumsi dasar" dispesifikasikan sebagai hipotesis yang memiliki kemungkinan untuk mengambil banyak nilai, didasarkan pada situasi spesifik yang dipertimbangkan. "Asumsi" ini adalah "aturan" teknis untuk menjalankan sistem dengan sepuluh asumsi dasar pertama. Valuasi disini berkaitan dengan nilai yang diberikan kepada sebuah transaksi akuntansi. Realisasi disini menunjukkan kapan nilai bisa ditetapkan. Klasifikasi ini berkaitan dengan transaksi akuntansi bisa ditetapkan dalam sistem. Input data berhubungan dengan bentuk yang memudahkan data untuk masuk ke sistem. Durasi berkaitan dengan panjang "periode akuntansi". Ekstensi merupakan kemampuan untuk mengkonsolidasi sistem. Materialitas berkaitan dengan "jika dan kapan" sebuah transaksi bisa dijalankan. Alokasi berhubungan dengan dekomposisi entitas menjadi sub entitas.

Kerangka Mattessich menfokuskan pada valuasi dan tidak berisi basis untuk kritik tatanan ekonomi, sosial, atau politik. Sistem ekonomi disini dipandang berdaulat dan peran akuntansi untuk memahami dan mengakomodasi sistem yang ada. Ini secara implisit mengasumsikan bahwa teknologi adalah bebas-konteks terkait dengan masalah moral atau etika. Teknologi mencerminkan sebuah realita selain dari pengaruh politik dan kultural. Mattessich menunjukkan apresiasi dalam masalah ini. Dalam membahas prinsip netralitas dari Sprouse dan Moonitz (1962), Mattessich menyatakan bahwa :

> Ini tidak pernah dapat menjadi sesuatu yang lain selain "netralitas" yang dipengaruhi oleh sudut pandang tertentu dan dicondongkan lebih atau kurang ke arah satu tujuan atau lainnya, dimana "netralitas" yang mengukur (berdasarkan penilaian nilai spesifik) kecondongan tersebut dengan kepentingan fungsi yang mendukung atau tidak mendukungnya.

Lebih jauh, dalam membahas valuasi dari sebuah perspektif ilmu manajemen, Mattessich menyatakan bahwa:

> Wawasan bahwa valuasi membutuhkan spesifikasi konteks ataupun tujuan yang ditetapkan, memberikan bukti bahwa laporan finansial serbaguna dari akuntan adalah alat yang dogmatis. Situasi ini hanya bisa diatasi jika ada kemungkinan untuk memberikan skala nilai pada laporan finansial yang mencakup lingkup tujuan dan konteks yang umum bagi semua situasi bisnis.

Sayangnya, Mattessich mempunyai pandangan yang agak sempit dari dogma dan tidak kreatif dalam menspesifikasikan skala nilai. Solusi ini didasarkan pada teknologi dengan asumsi filosofi dasar yang sama. Kesempitan ontologi dan epistemologi ini tidak lalu menghilang begitu saja.

Teori Mattessich mencerminkan sistem sosio-ekonomi yang ada dan karena itu menjadi sarana untuk mengulangi kesadaran yang salah dalam menyatakan tidak adanya perspektif lain selain yang didominasi oleh kapitalist. Krisis, pendidikan, dan aksi transformatif bukanlah bagian dari perspektif fungsionalist dan faktanya masih terhambat oleh teori aksiomatik dari akuntansi. Dengan mengetahui pondasi fungsionalist dan asumsi filosofi yang mengikutinya, teori dapat ditempatkan terkait potensi emansipasi, atau kekurangan potensi tersebut.

Teori kedua dikemukakan oleh Tinker (1985), dan menyatakan "problematik akuntansi baru" yang bergerak ke arah sebuah akuntansi yang didasarkan pada asumsi filosofi alternatif. Problematik ini ditemukan dalam teori nilai pekerja dari Marx, dan dalam kondisi tersebut, ini bisa diklasifikasikan sebagai strukturalist radikal. Dalam hal ini, perbedaan utama antara perspektif fungsionalist berorientasi masyarakat. Pendapat Tinker didasarkan pada konflik dan kontradiksi strktural yang menghasilkan penyelesaian *status quo*. Perhatian diarahkan kepada kontradiksi struktural dan teori akuntansi terkait. Seperti dikemukakan oleh Laughlin dan Puxty (1986), Tinker mengklaim bahwa akuntansi adalah konstruksi sosial dan mengkonstruksi secara sosial. Ini dikonstruksi secara sosial dalam kondisi bahwa teori nilai, dalam hal ekonomi marjinalist mempunyai pengaruh dominan terhadap teori akuntansi. Ini juga mengkonstruksi sosial dalam kondisi bahwa transaksi pertukaran ekonomi bisa dipahami menurut teori akuntansi yang ada. Pengaruh kapitalisme, seperti yang diungkapkan lewat ekonomi marjinalist, bisa

mendominasi interpretasi transaksi pertukaran ekonomi. Akibatnya, "pertukaran yang sama" didefinisikan secara sosial menurut status dimensi pertukaran ekonomi terpilih, atau kelompok kepentingan tertentu.

Logika yang mendasari pendapat Tinker didasarkan pada kritik akuntansi berbasis marjinalist dan menghendaki adanya penggunaan "teori nilai keterasingan" sebagai dasar untuk mengembangkan teknologi akuntansi. Dengan berdasarkan pada pikiran ekonomi politik Marxist, Tinker berpendapat bahwa akuntansi, dan masyarakat yang terkait, dapat dipandang dari perspektif keterasingan dari kelompok masyarakat. Akuntansi bisa dipandang sebagai salah satu dari banyak institusi membentuk-keyakinan yang berada dalam konteks sosial dan historis. Konteks tersebut karena itu mengarah pada sistem teknologi dan mengulangi kondisi kesadaran yang salah. Akuntansi adalah sebuah teknologi atau "logika untuk mengarahkan produksi material lewat pertukaran ekonomi". Karena itu, ini mencerminkan ideologi yang ada. Akuntansi adalah "ideologi karena ini memudahkan pembenaran nilai surplus, yang menjadi sebuah proses tanpa pondasi logis". "Tanpa pondasi tersebut, akuntansi dikatakan sebagai sebuah ideologi yang menjadi cara merasionalisasi atau menjelaskan pembenaran produksi satu kelas sosial oleh anggota dari kelas lainnya". Karena itu, ini adalah "sebuah perangkat intelektual dan pragmatis dalam dominasi sosial".

Dalam mengemukakan sebuah sistem akuntansi yang didasarkan pada teori nilai keterasingan, Tinker menyatakan bahwa sistem akuntansi kontemporer mengukur, dan membuka, indeks akumulasi kekayaan tapi tidak terkait dengan masalah distribusi. Lebih jauh, "semua masalah akuntansi adalah masalah tentang pemberian dan keterasingan pendapatan". Keterasingan disini didefinisikan sebagai "pemberian inti manusia" atau "hambatan terhadap pertumbuhan dan perkembangan manusia" yang "seringkali dicerminkan dalam pertukaran yang tidak sama". Tinker mengklaim bahwa tidak ada cara untuk menemukan "ketidakadilan dan penerimaan dalam pertukaran tersebut". Ini melibatkan kemampuan untuk menentukan apakah sebuah transaksi merepresentasikan sebuah pertukaran yang sama atau sebuah pertukaran eksploitatif. Tinker menegaskan praktek akuntansi sebagai yang menghasilkan sarana untuk menyelesaikan konflik sosial, yang menilai kadar pertukaran antara konstituensi sosial, dan mengarbitrasi, mengevaluasi, dan mengajudikasi pilihan sosial. Untuk menyelesaikan ini, definisi sebuah transaksi ekonomi diperluas kepada "transfer kapasitas untuk mempengaruhi keberadaan manusia". Menurut ini, Tinker bertujuan untuk "menggunakan struktur teoritis baru supaya akuntansi mampu mengajudikasi nilai sosial dari transaksi".

"Masalah hirarki keterasingan" dikemukakan dan diperbandingkan dengan hirarki sistem akuntansi. Pada level paling rendah adalah keterasingan mis-spesifikasi kekayaan dan ini berkaitan dengan akuntansi entitas-marjinalist. Selanjutnya adalah keterasingan fidusier, yang berhubungan dengan akuntansi konvensional. Keterasingan intra-kelas dan eksternal dispesifikasikan dan berhubungan dengan akuntansi konstituensi-sosial. Keterasingan dalam kapitalisme adalah tingkat atas dari hirarki masalah. Dengan menggunakan teori nilai pekerja, akuntansi emansipatori merupakan satu-satunya alternatif yang dapat menunjukkan ketidakadilan yang ada dalam kapitalisme, karena ini berkembang di luar batasan marjinalist yang ada dalam sistem kapitalisme lainnya.

Karena Tinker mendasarkan sistem akuntansi emansipatorinya pada teori nilai Marx, orang bisa memperkirakan adanya korespondensi antara hal ini dan ilmu sosial kritis. Teori kesadaran salah dari Marx menyatakan bahwa dalam masyarakat kapitalis, pemahaman-diri adalah hasil dari hubungan sosial yang menguat. Tatanan kapitalis dan ilusi yang dihasilkan adalah instrumen dalam mempertahankan tatanan sosial. Tinker secara spesifik menjalankan kritik ideologi dan dalam melakukan itu, menemukan apologetik kapitalistik dari marjinalisme yang mendasari basis teoritis untuk akuntansi konvensional. Kesalahpahaman diri dibutuhkan dan dipertahankan ketika orang memandang dirinya sebagai marjinalist. Cara pemikiran ini tertanam dalam kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi sistem keyakinan yang diterapkan pada distribusi kekayaan dan pendapatan. Orang bisa mengatakan bahwa ini adalah satu komponen atau dimensi yang mengulangi kesadaran yang salah. Ini tidak terkait dengan kedalaman psikologi dari konsep sebelumnya dibahas, tapi ini setidaknya menjadi komponen permukaan berkaitan dengan domain ekonomi dari kondisi seseorang.

Tinker menunjukkan sejumlah cara yang mana pemahaman dikatakan salah dan tidak koheren dengan mengambil contoh pada skandal akuntansi. Representasi transaksi pertukaran ekonomi dikemukakan sebagai hasil asumsi nilai mendasar yang terkait dengan akuntansi kontemporer. Sifat kapitalist dari kepemilikan properti dan struktur kekuasaan yang ada bisa dikemukakan sebagai pencipta dan pengulang, dan karena itu, menjadi dasar sebuah teori krisis dan aksi transformatif. Alternatif yang unggul dari ini dikemukakan dalam bentuk akuntansi emansipatori didasarkan pada teori nilai Marx yang berlawanan dengan akuntansi konventual didasarkan pada teori nilai-marjinalist.

Terkait dengan teori krisis, Tinker berasumsi bahwa, seperti yang dikemukakan oleh Marx, kontradiksi sosial didasarkan pada tekanan produksi menghasilkan sebuah akun krisis. Dalam konteks akuntansi, sebuah krisis sosial ditentukan dalam kadar keterasingan dan dijelaskan dalam cara bagaimana transaksi pertu-

karan ekonomi bisa dipahami, seperti dicerminkan dalam teori akuntansi selanjutnya dipengaruhi oleh teori nilai yang ada. Setidaknya secara implisit, situasi ini tidak dapat diatasi tanpa adanya perubahan dalam teori nilai itu sendiri. Alokasi dan distribusi kekayaan yang tidak proprosional disebabkan oleh polarisasi kelas dan monopolisasi kapital akan tetap berlanjut, dengan adanya spesifikasi transaksi pertukaran ekonomi terbaru. Dengan mengetahui perkembangan teori nilai ekonomi dan menghubungkannya ke dalam pikiran dan praktek akuntansi terbaru, maka perlu ditegaskan adanya akun keterasingan historis.

Seperti dengan teori kesadaran yang salah, teori kritis Tinker konsisten dengan kebutuhan ilmu sosial kritis. Dua kategori terakhir, pendidikan dan aksi transformatif, tidak dijelaskan secara eksplisit oleh Tinker. Orang bisa kemudian mengatakan bahwa buku itu sendiri adalah sebuah upaya pada pendidikan; meski begitu, ini tidak menjelaskan kondisi yang dibutuhkan dan cukup untuk pencerahan visi teori atau menjelaskan apakah kondisi perubahan yang dibutuhkan telah ada. Tidak ada petunjuk, atau rencana aksi, dihasilkan tentang bagaimana sistem akuntansi emansipatori bisa menggantikan akuntansi konvensional dan bagaimana ini bisa dijalankan.

Pendapat Tinker lebih dikaitkan dengan perspektif ilmu sosial kritis daripada Mattessich. Kedua peneliti tersebut melihat nilai sebagai sentral dan menyatakan bahwa ada masalah utama terkait dengan marjinalisme sebagai basis dari teori nilai akuntansi. Ini berbeda dengan pendapat Tinker yang menyatakan adanya sebuah teori nilai berbeda radikal dan menyatakan bahwa marjinalisme menghasilkan kesenjangan sosial ataupun defisiensi teoritis. Mattessich di lain pihak, berkembang hanya berbentuk marjinalisme "vulgar" dan merepresentasikan sebuah penyesuaian inkremental dengan melonggarkan asumsi optimisasi. Ini memudahkan Mattessich untuk merespon secara lebih baik kritikisme akuntansi konvensional (Edwards dan Bell, 1962; Churchman, 1961).

Cara tersebut menghasilkan sebuah teori nilai umum tapi dasarnya tetap berbeda. Tinker memandang nilai pekerja dan nilai surplus sebagai pondasi sedangkan Mattessich memandang laba, kapital, sewa, dan upah sebagai komponen dasar. Dua peneliti ini berada dalam direksi berlawanan dalam rekomendasinya. Mattessich menjelaskan kebenaran ilmu manajemen dan ilmu ekonomi dan mengemukakan sebuah kerangka yang membentuk kuantifikasi reduksionist dari semua faktor produksi. Kerangka ini tidak menjelaskan implikasi moral atau etika dari distribusi kekayaan, tapi hanya representasi kekayaan dalam fokus yang agak sempit. Tinker menfokuskan pada kebutuhan untuk memberikan informasi pada distribusi kekayaan dan menetapkan masalah keterasingan mendasar. Matessich mengemukakan presentasi pernyataan-multi nilai yang merepresen-

tasikan asumsi valuasi mendasar yang berbeda (yaitu biaya historis, perubahan level-harga, biaya pergantian). Tinker mendefinisikan nilai dari perspektif masyarakat dan mempertanyakan bahwa ini adalah representasi hubungan keterasingan (yaitu rasisme, seksisme, klasisme). Dua sistem tersebut dapat dipandang sebagai yang terkait dengan representasi tersebut. Mattessich mempunyai pandangan "vertikal", yang menfokuskan pada kelompok fungsional seperti subunit, entitas, area, dan sebagainya. Ketika Tinker menggunakan pandangan "horisontal", yang menfokuskan pada kelompok sosial seperti pekerja, wanita, kapitalist, dan sebagainya.

Jadi, akuntansi kritis merupakan bagian dari teori akuntansi yang memandang akuntansi sangat penting perannya dalam menimbang dan memutuskan konflik di antara perusahaan dan konstituensi sosial seperti tenaga kerja, para pelanggan dan publik. Hal ini berkaitan secara langsung dengan peran kegiatan sosial dari akuntan. Akuntansi kritis disatukan dari penggabungan terhadap dua atau lebih area akuntansi yang berkembang ditahun 1960an, meliputi: akuntansi kepentingan publik dan akuntansi sosial. Akuntansi kepentingan publik berkaitan dengan melakukan pekerjaan bebas atas pajak dan penasehat keuangan bagi individu-individu, kelompok-kelompok, dan perusahaan kecial yang tidak mampu membayar untuk jasa ini. Akuntansi sosial yang disinggung berusaha untuk mengukur laporan laba rugi perusahaan biaya eksternal seperti biaya polusi, yang merupakan kerusakan bagi masyarakat, tetapi tanpa memberi beban terhadap pihak yang menghasut. Akuntansi kritis lebih luas dibandingkan akuntansi kepentingan publik dan akuntansi sosial. Lebih lanjut, niat dari para peneliti akuntansi kritis untuk bergerak dari pinggiran dengan akuntansi kepentingan publik dan akuntansi sosial ke dalam kepentingan riset akuntansi utama dengan mengadopsi "....suatu konflik berdasarkan perspektif...."

Akuntansi kritis berbeda keutamaannya dari seluruh riset akuntansi atas seluruh area riset lainnya sebagaimana didiskusikan sebelumnya. Arah riset sebelumnya diasumsikan sesuatu yang jelas diantara para peneliti dan bidang investigasinya. Sebagai contoh, para peneliti akuntansi posistif dan para ilmuan keperilakuan percaya bahwa mereka melaporkan secara sederhana berdasarkan perilaku subjek yang mereka uji. Walaupun terus terang diungkapkan para peneliti normatif seperti dalam aliran model keputusan melibat suatu realitas yang independen dari mereka. Maka, penemuan mereka dilibatkan dengan kebanyakan cara bermanfaat untuk dilaporkan berdasarkan operasi dan keseharian dari bisnis dan entitas lainnya. Para peneliti akuntansi kritis bagaimanapun juga percaya bahwa realitas dalam pandangan dan penyelidikan mereka, mereka juga membantu untuk membentuk realitas. Sebagaimana yang diungkapkan Chua berikut:

> *Given this mutually interactive coupling between knowledge and the human, physical world, the production of knowledge is circumscribe by man-made rules or beliefs which define the domains of knowledge, empirical phenomena, and the relationship between the two....Epistemological [the study of how to determine knowledge] assumptions decide what is to count as acceptable truth by specifying the criteria and process of assessing truth claims.*

Tinker memberikan suatu contoh yang menarik dari Astronomi untuk mengilustrasikan masalah yang dipersepsikan oleh para akuntan kritis. Dia membahas planet yang kita sebut dengan "Uranus". Seluruh aliran peneliti lainnya akan mengatakan bahwa planet merupakan suatu entitas yang bebas dari kita. Para akuntan kritis akan mengatakan bahwa kita akan mengiterpretasikan realitas walaupun dengan nama planet kita "Uranus". Apalagi, usaha-usaha kita secara ilmiah menjelaskan Uranus telah membatasi tentang apa instrumen yang kita jelaskan, yang merupakan subjek untuk menemukan dan menginterpretasikan kembali. Venus – contoh lainnya memiliki suatu permukaan ekstrim yang panas, dan sering dijelaskan tidak "bersahabat" dan "bermusuhan" walaupun memikirkannya merupakan suatu objek yang membosankan. Chua telah dengan baik menjelaskan keadaan yang sulit ini:

> *Critical philosophers accept that the standards by which a scientific explanation is judget adequate are temporal context-bounds nations. Truth is very much in the process of being hammered out and is grounded in social and historical practices. There are no theory-independent facts that can conclusively prove or disprove a theory.*

Lebih lanjut, ketika kita melampaui pengukuran yang bersifat sementara, mungkin salah, dan subjek untuk membatasi instrumen pengukuran kita dan teori-teori dasar kita – pengambil alihan deskripsi kata-kata kita, yang meliputi realitas yang kita coba untuk jelaskan.

13.8 DAFTAR BEBERAPA HASIL PENELITIAN BERDASARKAN PENDEKATAN MULTIPARADIGMA

Tabel 1 *Argumen Teoritis Fungsionalis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Kaplan (1984b)	Relevansi dari akuntansi manajemen saat ini	Manajemen akuntansi saat ini adalah tidak relevan; dibutuhkan lebih banyak studi lapangan dan studi kasus
Rahman (1990)	Tinjauan atas riset teori agensi	Badan pengetahuan sedang berkembang dan telah memberikan wawasan yang berguna
Briers and Hirst (1990)	Meninjau studi atas anggaran dan kinerja	Menyarankan untuk menggunakan studi kasus yang deskriptif dan menghimbau adanya spesifikasi yang lebih tepat dan analisis atas variabel spesifik
Coopers et al (1981)	Merancang sistem akuntansi dalam hirarki organisasional	Sebaiknya membuka perspektif untuk melihat akuntansi dalam praktik dengan keterbatasan ideologi dan seterusnya; diungkapkan dan diinvestigasi
March (1987)	Ketidakcukupan teori keputusan saat ini dalam hubungannya dengan desain dari sistem informasi akuntansi	Menggabungkan teori pilihan dengan pemahanan atas konteks sosial, politik dan sejarah
Argyris (1990)	Kecukupan teori teknis dari pengendalian dalam memahami tindakan organisasional	Implementasi teori personal manusia menghalangi implementasi efektif atas teori teknis pengendalian dan sebaliknya
Swieringa and Weick (1987)	Hubungan antara akuntansi manajemen dan tindakan dalam organisasi	Akuntansi manajemen digunakan untuk mempertahankan tindakan dalam organisasi, dan bukan hanya untuk memfasilitasi dan meningkatkan pengambilan keputusan
Dermer and Lucas (1986)	Model berbasis cybernethic dari sistem pengendalian orgainsasional	Model membutuhkan revisi karena terdapat ilusi pengendalian dan konsep multinasional dari pengendalian diusulkan
Dermer (1988)	Peran pengendalian dalam organisasi pluralistis	Model sebaiknya memasukkan institusi dan ideologi dari manajemen dan pemangku kepentingan
Flamholtz et al (1985)	Model interaktif dari pengendalian organisasional	Mengusulkan suatu model terintegrasi yang memasukkan budaya organisasi

Tabel 2 *Empiris Fungsionalis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Govindarajan and Gupta (1985)	Hubungan antara sistem pengendalian dan strategi unit bisnis dan kinerja	Suatu hubungan diidentifikasikan
Macintosh and Williams (1992)	Peran manajerial dan perilaku penganggaran	Beberapa manajer menggunakan sistem penganggaran dengan cara yang strategis sementara yang lainnya dengan cara umum
Williams et al (1990)	Asosiasi antara pelaku penganggaran manajer dan kinerja departemental dalam kondisi saling ketergantungan tugas yang dipusatkan dengan yang resiprokal	Terdapat struktur yang mendasari dari hubungan kontijen antara variabel tingkat organisasi dengan karakteristik dari sistem pengendalian manajemen
Dunk (1992)	Ketergantungan yang diletakkan pada pengendalian anggaran dalam penilaian kinerja suatu subunit	Otomasi proses manufaktur mengendurkan huubngan antara ketergantungan atas pengendalian anggaran dengan kinerja
Jones (1992)	Perubahan dalam sistem akuntansi setelah pergantian manajemen	Manajer pemilik menggunakan sistem pengendalian akuntansi secara selektif untuk memfasilitasi perubahan dalam struktur organisasional dan dalam sikap partisipan serta untuk meningkatkan profitabilitas
Mechant (1986c)	Pengendalian keputusan program diskresioner dalam perusahaan terdesetralisasi	Pengendalian menghasilkan beberapa tindakan yang diharapkan maupun yang tidak diharapkan
Merchant (1990)	Efek samping disfungsional yang mungkin dari sistem pengendalian	Manipulasi data dan orientasi jangka pendek manajemen ada dan berhubungan positif dengan pencapaian target keuangan
Simons (1987)	Penyelarasan sistem pengendalian dan bisnis	Mengidentifikasikan suatu hubungan positif antara sistem pengendalian akuntansi, strategi bisnsi dan kinerja perusahaan
Simons (1990)	Kekuatan sistem pengendalian akuntansi dalam strategi formulasi strategi	Sistem pengendalian manajemen interaktif memfokuskan perhatian pada ketidakpastian strategis
Samuelson (1986)	Peranan yang berbeda dari anggaran di Swedia	Sebaiknya mempertimbangkan perbedaan linguistik dan komponen ekspresif dari anggaran

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Covalski and Dirsmith (1983)	Penggunaan penganggaran dalam manajemen perawatan kesehatan	Digunakan sebagai alat negosiasi dan untuk memenuhi kebutuhan akan citra
Lukka (1988)	Keteledoran anggaran	Terdapat keteledoran anggaran
Ezzamel and Bourn (1990)	Peranan sistem informasi akuntansi dalam organisasi yang menghadapi krisis keuangan	Model-model menawarkan penjelasan yang berguna namun parsial mengenai peranan sistem informasi akuntansi
Den Hertog and Wielinga (1992)	Pilihan strategi pengendalian	Organisasi cenderung untuk mempertahankan gaya pengendalian dengan menggunakan sistem pengendalian
Hirst and Baxter (1993)	Pilihan dalam organisasi yang menggunakan penganggaran modal	Informasi memiliki lebih dari satu peran, sehingga dengan demikian dibutuhkan model dengan pilihan berganda

Tabel 3 *Argumen Interpretivis - Teoritis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Morgan (1988)	Epistemologi untuk praktik akuntansi	Akuntansi sebaiknya berpindah dari perspektif objektif ke perspektif dialogis
Gambling (1987)	Mengusulkan akuntansi sebagai suatu ritual	Akuntan dan dukun memiliki fungsi sosial yang sama
Hayes (19830	Keterbatasan dalam paradigma riset saat ini	Perlu memasukkan riset interpretivis dalam akuntansi manajemen
Colville (1981)	Bagaimana memperbaiki pandangan yang saat ini terbatas	Paradigma ilmu pengetahuan alam tidaklah sesuai
Tomkins and Groves (1983a)	Keterbatasan dalam fungsionalis	Menyoroti program riset interpretivis
Roberts and Scapens (1985)	Dapat diterapkannya teori strukturasi terhadap riset akuntansi	Memungkinkan studi mengenai akuntansi di dalam konteks organisasinya
Covaleski and Dirsmith (1990)	Tinjauan atas riset interpretivis penulis	Mengillustrasikan validitas dan wawasan yang diperoleh dari metode riset interpretivis

Tabel 4 *Empiris Interpretivis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Ansari and Euske (1987)	Penggunaan data akuntansi oleh fasilitas perbaikan militer	Sistem adalah dinamis dengan berjalannya waktu, bergeser dari model rasional teknis ke model sosiopolitis lalu ke model institusional dalam menciptakan pengguna-pengguna baru untuk sistem tersebut
Colignon and Covaleski (1988)	Praktik akuntansi manajemen	Proses dinamis dari penyesuaian yang saling menguntungkan, yang berubah dan diubah oleh organisasi yang lebih luas
Bougen (1989)	Hubungan antara akuntansi dan hubungan industrial	Kemunculan, peran, dan konsekuensi dari sistem akuntansi dapat dipahami dengan paling baik dalam konteks situasi sosial lokal
Bougen et al (1990)	Regresi dan resistensi terhadap akuntansi	Masalah dan prioritas dari partisipan harus dipertimbangkan dalam memahami tempat dari informasi akuntansi
Pinch et al (1989)	Sosiologi dari ilmu pengetahuan ilmiah	Mengilustrasikan paralel antara analisis, dan usaha partisipan untuk mencapai pandangan yang defenitif atas dunia
Boland and Pondy (1983)	Bagaimana aspek rasional dan alamiah akuntan berinteraksi dalam pengalaman hidup individual	Akuntansi memiliki baik fungsi objektif maupun simbolis
Berry et al (1985)	Memahami sistem akuntansi manajemen dalam praktik	Dua sistem pengendalian yang terpisah bisa terdapat pada tingkat lokal dan tingkat regional atau nasional
Preston (1986)	Bagaimana manager manerima informasi dan menginformasikan dirinya	Manager membatasi dan menjaga pengaturan untuk memberikan informasi satu sama lain dan menginformasikan dirinya sendiri
Jonsson and Gronlund (1988)	Teknologi dan akuntansi manajemen	Hubungan kausal harus ditetapkan antara aktivitas dan biaya
Covaleski and Dirsmith (1986)	Sistem anggaran sebagai sesuatu yang lebih dari sekedar aplikasi teknis	Sistem anggaran adalah konstruktif terhadap realitas, dan merupakan bagian integral dari politik dan kekuasaan organisasional serta digunakan untuk melegetimasi tindakan
Covaleski and Dirsmith (1988)	Proses penganggaran antara universitas negara bagian dengan pemerintah negara bagian	Akuntansi mungkin adalah suatu penemuan sosial yang terlibat dalam konstruksi sosial atas realitas

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Macintosh and Scapens (1990)	Menggunakan teori strukturisasi untuk riset akuntansi manajemen	Teori strukturisasi menyediakan cara yang lebih fokus, informatif, integratif dan efisien untuk menganalisis akuntansi dalam praktiknya di organisasi
Roberts (1990)	Hubungan antara informasi akuntansi untuk pelaporan kinerja dengan pengendalian dan formulasi strategi	Pengendalian akuntansi berbasis hierarki menghalangi pembagian informasi pasar terintegrasi yang diperlukan untuk strategi

Tabel 5 *Studi Foucauldian*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Hopwood (1987b)	Proses perubahan akuntansi.	Bergerak ke arah konstruksi arkeologi dari sistem akuntansi.
Hoskins and Macve (1988)	Penciptaan manajerialisme dan akuntabilitas baru di AS pada tahun 1800-an.	Perubahan dalam akuntansi dan akuntabilitas adalah bagian dari pergeseran umum dalam hubungan pengetahuan kekuatan dan tidak dapat dianggap hanya disebabkan oleh rasionalitas ekonomi.
Hoskins and Macve (1994)	Peran akuntansi di Springfield Armory, 1815-1845.	West point melatih insinyur untuk menerjemahkan transformasi proses disipliner yang membuat manusia bertanggungjawab secara numerik terhadap norma objektif dari kinerja.
Loft (1986)	Hubungan antara praktik akuntansi dan konteks sosial.	Akuntansi pada dasarnya adalah aktivitas sosial.
Miller and O'Leary (1987)	Pengembangan penganggaran dan perhitungan biaya standar 1900-1930.	Akuntansi adalah bagian dari jaringan pengetahuan kekuasaan untuk menormalisasi proses manajemen sosiopolitis, yang meninggalkan seluruh bentuk aktivitas individual yang tampak dalam upaya untuk mencapai efisiensi organisasional.
Miller and O'Leary (1990)	Akuntansi sebagai alat bantu pengambilan keputusan dalam organisasi.	Fungsi praktis akuntansi adalah titik akhir dari proses kompleks penemuan konseptual.
Preston (1989)	Dampak dari aturan pajak terhadap visibilitas organisasional.	Praktik akuntansi adalah teknologi yang memfasilitasi yang membuat transaksi keuangan menjadi mungkin.

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Preston (1992)	Transformasi akuntansi perawatan kesehatan.	Transformasi harus ditempatkan dalam konteks sosial dan historisnya.
Preston et al (1992)	Menerapkan penganggaran keuangan dalam sistem rumah sakit di Inggris.	Sistem anggaran bukanlah teknologi yang dirancang yang kemudian diterapkan tetapi difabrikasi sebagai bagian dari proses sosial interaktif.
Robson (1992)	Preferensi kualifikasi dalam akuntansi.	Pengembangan akuntansi adalah pemurnian yang kontinu terhadap prasati yang bergerak, stabil, dan dapat dikombinasikan, yang mempercepat pengendalian jarak jauh.

Tabel 6 *Strukturalis radikal – argumentasi teoritis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Cooper (1983)	Pekerjaan tinjauan dan kritik berdasarkan teori kontinjensi.	Para pendukung menggunakan perspektif radikal dalam riset akuntansi manajemen.
Cooper and Sherer (1984)	Mengapa pemegang saham memiliki hak istimewa.	Ekonomi politis dari akuntansi akan berguna.
Hopper et al (1987)	Utilitas dari studi penting dalam akuntansi	Perspektif prooses tenaga kerja menyediakan peran pengakuan atas agensi manusia dalam konteks kekuatan politik, ideologi, dan ekonomi.

Tabel 7 *Empiris Strukturalis Radikal*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Armstrong (1991)	Utilitas teori agensi	Analisis atas hubungan agensi modal dalam hal tindakan sosial adalah berguna dalam memahami sistem akuntansi dalam pengendalian organisasional.
Armstrong (1985)	Pentingnya akuntan dalam hierarki organisasional relatif terhadap dengan profesional yang lain.	Yang menjadi kunci adalah strategi profesi tersebut untuk mengendalikan kinerja.
Armstrong (1987)	Pengaruh akuntansi manajemen dalam organisasi kapitalis.	Akuntan ada dalam posisi untuk menerapkan pengendalian.

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Hopper and Armstrong (1991)	Kemunculan, kejatuhan, dan kemunculan kembali akuntansi manajemen.	Relevansi dan direstorasi guna mengakhiri meningkatnya persaingan global.
Knights and Collinson (1987)	Tanggapan pekerja terhadap penggunaan manajerial dari angka-angka akuntansi.	Tenaga kerja tidak mampu merespons terhadap angka-angka akuntansi.
Neimarks and Tinker (1986)	Strategi General Motors strategy untuk menginternasionalisasi produksi dan distribusi 1916-1976.	Asal –muasal dan konsekuensi sosial dari sistem pengendalian dipengaruhi oleh tujuan akumulasi modal.
Tinker and Neimark 91987)	Eksploitasi wanita.	Ekonomi politis adalah berguna dalam memahami eksploitasi wanita dalam krisis –menghadapi kapitalisme.

Tabel 8 *Humanis Radikal – Argumen Teoritis*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Laughlin (1987)	Dapat diterapkannya teori kritis Habermas dalam akuntansi	Akuntansi sangat berhubungan dengan proses kolonisasi di dalam organisasi

Tabel 9 *Empiris Humanis Radikal*

Penulis	Masalah	Kesimpulan
Broadbent et al (1991)	Pengaruh akuntansi pada pelayanan perawatan kesehatan	Teori penting digunakan untuk memandang akuntansi dalam organisasi
Chua and Degeling (1993)	Penerapan akuntansi dalam industri perawatan kesehatan AS melalui PPS	Akuntansi mempengaruhi tindakan dengan memperlihatkan dilema moral yang mengelilingi alokasi sumberdaya

Referensi

Belkaoui, Ahmed. 1993. Accounting Theory, 3rd ed. The Dryden Press.

Chua, Wai Fong. 1986. Radical Developments in Accounting Thought, The Accounting Review (October), pp. 601-632.

Hendriksen, Eldon S., dan Van Breda, Michael F., 2000, *Teori Akunting*, Edisi Kelima, Buku Satu, Alih Bahasa, Herman Wibowo, Penerbit: Interaksara.

Ikhsan, Arfan dan Ishak, M. 2005. Akuntansi Keperilakuan. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Kam, Vernon. 1978. Judgment and the Scientific Trend in Accounting", *Journal of Accountancy,* February.

Mattesich, Richard. 1964. Accounting and Analysis Method. Richard Irwin. Chapter 3 on measurement.

Tinker, Tony. 1988. "Panglossian, Accounting Theories: The science of Apologizing in Style, "*Accounting, Organizatioans and Society, "* 13 (no.2), pp. 165-190.

Tinker, Tony, Cheryl Lehman, and Merilyn Neimark, 1991. Falling Down the hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4 (no.2), pp. 28-54.

Tinker, Anthony, Barbara Merino, and Merilyn Neimark, 1982. The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought, " *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 7 (no.2), pp. 167-200.

Torgerson, Warren. 1958. Theory and Methods of Scaling. Jhon Wiley.

Sterling Robert. 1979. Toward a Science of Accounting. Scholars Book, Co.

Sterling Robert. 1970. On Theory Construction and Verification", Accounting Review, July.

Sterling Robert. 1975. "Toward a Scientific Accounting, " *Financial Analysis Journal.* September-October.

Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman, 1978. "Toward a Positive Theory of The Determination of Accounting Standards, " *The Accounting Review* (January), pp. 112-134.

--------1979. "The Demand or Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, " *The Accounting Review* (April), pp. 273-305.

--------1986. " *Positive Accounting Theory* (Prentice-Hall, Inc).

-------- 1990. "Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective, " *The Accounting Review* (January), pp. 131-156.

-oo0oo-

TENTANG PENULIS

Arfan Ikhsan Lahir di Panyabungan Kabupaten Mandailing Natal (MADINA) Sumatera Utara tanggal 28 Januari 1979. Adalah dosen tetap dan peneliti pada Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Negeri Medan (UNIMED). Gelar Sarjana Ekonomi diperoleh dari Jurusan Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara pada tahun 2001, dan memperoleh gelar Magister Sains (M.Si) bidang Akuntansi dari Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang tahun 2003. Saat ini beliau sedang menempuh pendidikan Doktor (S3) Sains Akuntansi di Universitas Brawijaya Malang. Bidang yang biasa digeluti antara lain Metodologi Penelitian, Teori Akuntansi, Akuntansi Keperilakuan, Sistim Informasi Akuntansi dan Sistem Pengendalian Manajemen. Aktifitas lain beliau hingga saat ini aktif menulis karya-karya ilmiah baik di media-media ilmiah maupun media umum.

Herkulanus Bambang Suprasto