

# TINJAUAN HISTORIS PENYUSUNAN RERANGKA KONSEPTUAL

Alwan Sri Kustono\*

## *Abstract*

*An accounting conceptual framework can be defined a coherent system of inter-related objectives and fundamentals that should lead to consistent standards that prescribe the nature, function and limits of financial accounting and financial statements. The main reasons for developing an agreed conceptual framework are that it provides a framework for setting accounting standards, a basis for resolving accounting disputes, and fundamental principles which then do not have to be repeated in accounting standards.*

*This article has outlined the history and nature of a accounting conceptual framework. The article showed this important area which is fundamental to understanding the whole process of developing accounting standards.*

*Key words: conceptual framwork, FASB, IASC, IFRS*

## **1. Pendahuluan**

Sejarah menceritakan bahwa ketidakseragaman praktik akuntansi dapat menimbulkan situasi yang buruk. Pada awal abad duapuluhan, akibat tidak adanya standar yang baku, maka penyusunan laporan keuangan dan audit dilakukan hanya dengan sukarela. Hal tersebut memicu krisis pada pasar modal dan mengakibatkan depresi yang besar pada tahun 1929.

Krisis tersebut terjadi adanya kurangpercayaan pemegang saham terhadap laporan keuangan perusahaan. Para pemegang saham merasa tidak dapat sepenuhnya mempercayai informasi yang disajikan dalam laporan keuangan karena tidak ada prinsip-prinsip akuntansi yang seragam yang harus diikuti dan dipatuhi perusahaan. Sementara pada saat tersebut, tidak ada satupun badan yang merasa bertanggungjawab untuk menyusun prinsip akuntansi. Para pemegang saham kemudian melakukan penjualan besar-besaran sehingga mengakibatkan anjloknya harga saham. Maka terjadilah kekacauan di Bursa Efek New York yang dikenal dengan istilah *crash*. Keadaan tersebut mengajarkan perlunya penyusunan prinsip akuntansi yang bisa diterima oleh publik.

Pada perkembangannya, penyusunan standar seringkali diliputi oleh kepentingan politik dan ekonomika suatu negara. Gerboth (1973) menyatakan bahwa politisasi pembuatan peraturan akuntansi tidak dapat dielakkan, dan hal ini merupakan suatu keharusan. Gerboth juga menambahkan bahwa keberterimaan suatu standar akan sangat dipengaruhi oleh aspek politis dibanding masalah teknis. Pendapat ini diperkuat oleh Horngren (1973). Ia menyatakan bahwa

---

\* Dosen Jurusan Akuntansi FE UNEJ

standar akuntansi merupakan hasil tindakan politik dan sosial yang akan mempengaruhi masyarakat. Wolk et al. (2001: 4) mengatakan bahwa kondisi ekonomika memiliki dampak pada faktor-faktor politik dan teori akuntansi. Proses ini yang menjadikan standar dan praktik akuntansi di tiap-tiap negara terdapat perbedaan. Banyak penulis dan peneliti yang membahas tentang konsekuensi ekonomi yang timbul (Wolk et al. 2001, Zeff 1994). Konsekuensi ekonomi adalah dampak laporan akuntansi terhadap perilaku para pengambil keputusan bisnis, pemerintah, investor dan kreditor, dan masyarakat bisnis lainnya.

Menurut Nobes dan Parker (1995:11), pelaporan keuangan dapat menjadi berbeda karena dipicu sistem hukum, penyedia dana, pajak, profesi akuntansi, inflasi, teori dan sejarah akuntansi di tiap negara yang berbeda. Hal ini yang menimbulkan pertanyaan baru ketika era globalisasi mulai menyeruak di era modern. Karenanya praktik-praktik akuntansi harus diatur dengan suatu standar. Praktik yang baik dan sehat tentunya dilandasi oleh standar akuntansi yang baik dan sehat pula. Karenanya kemudian timbul gagasan untuk perlunya standarisasi praktik akuntansi.

Akuntansi memerlukan asumsi-asumsi sebagai landasan penalaran. Konsep dasar dalam banyak hal merupakan asumsi atau paling tidak dilandasi oleh asumsi-asumsi yang validitasnya sulit diuji secara obyektif tetapi bermanfaat untuk basis pemilihan konsep atau prinsip. Konsep dasar pada umumnya merupakan abstraksi karakteristik lingkungan tempat laporan keuangan tersebut dibuat.

Konsep akuntansi merupakan basis yang digunakan sebagai dasar penyusunan standar atau prinsip akuntansi. Caws (1963) mendefinisi konsep sebagai hasil dari pengidentifikasian, klasifikasi, interpretasi dari berbagai phenomena. Konsep akuntansi diturunkan dari asumsi dasar atau postulates.

Akuntansi sebenarnya dilandasi oleh suatu lingkungan yang melindungi atau mengakui hak milik pribadi sehingga pertanggungjawabannya menjadi sangat penting. Hak milik pribadi merupakan landasan untuk penguasaan suatu sumber ekonomik yang membentuk asset.

Tulisan ini memaparkan salah satu sejarah pembentukan suatu standar akuntansi yakni melalui rerangka konseptual. Pembahasan disusun sebagai urutan peristiwa.

## 2. Awal 1930-an

Hatfield (1909) menekankan penilaian persediaan dengan menggunakan nilai sekarang. Selain itu, ia juga mengemukakan tentang konsep *all inclusive* dan konsep penghasilan operasi. Tahun 1927 dia menyatakan bahwa sebaiknya untuk penilaian aset tetap menggunakan kos walau terjadi penurunan nilai. Menurutnya, nilai sekarang sebenarnya yang paling tepat tetapi akan muncul problem ketika nilai sekarang melampaui kos perolehan.

Beberapa konsep dasar lainnya pada perioda tersebut dikemukakan oleh:

1. Canning (1929). Canning mengemukakan tentang konsep penilaian dan pengukuran, serta laba bersih
2. Mason (1930) mengusulkan adanya prinsip umum mengenai perlakuan penyusutan.

3. Sweeney (1930) menyatakan perlunya penyesuaian laporan keuangan karena perubahan tingkat harga dengan menggunakan indeks daya beli konversi tunggal
4. Gilbert R. Byrne (1937). Ia menyatakan bahwa akuntansi pada dasarnya merupakan alokasi kos historis dan pendapatan ke periode fiskal berjalan dan berikutnya. Investasi dalam peralatan pabrik seharusnya dibebankan terhadap operasi selama masa umur manfaat peralatan pabrik tersebut. Laba hanya terdiri dari keuntungan yang sudah direalisasikan dalam perioda terjadinya realisasi tersebut. Laba dianggap direalisasi bila penjualan dalam kegiatan normal telah terjadi.

### **3. Konsep Dasar Menurut Paton dan Littleton**

*American Accounting Association* merupakan, organisasi untuk para akuntan dari bidang akademik maupun individu yang tertarik dengan perbaikan praktik dan teori akuntansi. Organisasi ini memiliki jurnal triwulanan *Accounting Review*, yaitu jurnal yang dijadikan sarana pertukaran ide dan hasil-hasil riset akuntansi di antara para peneliti akuntansi. AAA berfungsi sebagai suatu forum akademik yang mengungkapkan berbagai pandangan tentang isu dan topik akuntansi, baik secara individu maupun melalui organisasi-organisasi khusus seperti komite-komite penelitian. Pada praktiknya, AAA melakukan aktivitas melalui komite-komite khusus yang bertugas untuk menyajikan rerangka laporan keuangan perusahaan. Upaya-upaya ini, yang mencapai berbagai tingkat keberhasilan salah satunya adalah *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, oleh W. A. Paton dan A. C. Littleton, dipublikasikan tahun 1940.

Standar akuntansi menunjukkan pedoman-pedoman umum yang lengkap tentang fungsi akuntansi sebagai alat untuk mengungkapkan informasi keuangan suatu perusahaan. Standar akuntansi tidak harus dikembangkan mengikuti praktik akuntansi yang sedang berjalan karena praktik akuntansi yang sedang berjalan itu pun sering dilandasi oleh prinsip dan konsep-konsep yang dalam beberapa hal saling bertentangan dan secara teoretis tidak konsisten.

Paton dan Littleton menekankan apa yang seharusnya dipraktekan daripada apa yang sebenarnya dipraktekan. Standar akuntansi hendaknya tidak bertentangan atau mendorong pelanggaran terhadap ketentuan hukum dan perundang-undangan yang berlaku tetapi penyusunan standar akuntansi tidak harus menganut konsep, pengertian, pendekatan, kebijaksanaan dan praktik hukum tersebut. Standar akuntansi harus merupakan alat yang praktis dibidang usaha dan keuangan, dapat diandalkan dan relevan untuk memenuhi kebutuhan manajemen, investor, pemerintah dan masyarakat umum. Standar akuntansi harus juga logis dan dikembangkan atas dasar penalaran yang jelas sehingga dapat diterima oleh mereka yang berkepentingan dengan akuntansi.

Paton dan Littleton menyatakan bahwa perusahaan harus dianggap sebagai badan atau orang kesatuan usaha yang berdiri sendiri dan bertindak atas namanya sendiri serta terpisah dari pemilik. Dengan demikian laporan keuangan merupakan pertanggungjawaban perusahaan bukannya pertanggungjawaban pemilik. Implikasinya adalah bahwa kesatuan usaha tersebut harus dianggap akan berlangsung dan beroperasi terus dan tidak ada maksud untuk membubarkan atau melikuidasinya. Ini berarti data keuangan akan terjadi dan mengalir terus setiap waktu akibat kegiatan yang berlangsung terus tersebut.

Sebagai suatu proses, akuntansi memroses bahan olah dasar. Setiap transaksi harus diubah menjadi bahan olah ini agar dapat diproses lebih lanjut. Tiap jenis kos dianggap mempunyai daya saling mengikat antara yang satu dengan yang lainnya sebagaimana daya ikat produk fisik yang diikuti alirannya dalam rangka menentukan kos yang melekat pada produk atau jasa yang akhirnya diserahkan kepada pelanggan.

*Measured consideration* (kos) yang keluar dari kesatuan usaha dalam rangka memperoleh barang atau jasa yang akhirnya diserahkan kepada langganan merupakan pengukur upaya (*effort*) untuk memperoleh pendapatan (hasil), sedangkan *measured consideration* kos yang masuk ke dalam kesatuan usaha dari langganan dalam rangka penyerahan barang atau jasa merupakan pengukur hasil (*accomplishment*) yang diperoleh. Informasi keuangan yang dituangkan dalam laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi akan diandalkan dan tidak menyesatkan kalau informasi tersebut didukung dengan bukti yang objektif dan dapat diuji kebenarannya. Sebagai landasan operasinya, akuntansi memerlukan asumsi-asumsi yang sering kali sulit diuji validitasnya dengan pembuktian yang tuntas.

Menurut Patton dan Littleton, seperangkat standar akuntansi harus mempunyai kaitan yang jelas dengan tujuan akuntansi dan agar berlandaskan teori yang kuat, seperangkat standar harus diakui sebagai berlandaskan pada konsep-konsep yang jelas dan dapat diterima. Konsep dasar, yang lain menyebut sebagai asumsi dasar, atau postulate, adalah asumsi yang digunakan untuk membangun teori dasar/konsep dasar akuntansi yang terdiri dari beberapa proposisi. Asumsi dasar pada umumnya tidak dapat diobservasi. Artinya asumsi dasar tidak dapat dilakukan uji statistik karena bersifat abstrak.

Berikut adalah konsep dasar yang dikemukakan oleh Patton dan Littleton:

1. Konsep Kesatuan Usaha (*Business Entity*)  
Konsep ini menyatakan bahwa dalam akuntansi, perusahaan dipandang sebagai suatu kesatuan usaha atau badan usaha yang berdiri sendiri, bertindak atas namanya sendiri, dan terpisah dari pemilik dan pihak lain yang menanamkan dana dalam perusahaan.
2. Konsep Kontinuitas Usaha (*Continuity of Activity*)  
Konsep ini menyatakan bahwa kalau tidak ada tanda-tanda, gejala-gejala atas rencana pasti bahwa suatu perusahaan akan dibubarkan atau dilikuidasi maka dianggap perusahaan akan berlangsung terus sampai waktu yang tidak terbatas.
3. Konsep Kos sebagai bahan olah Akuntansi (*Measured Consideration*)  
Konsep ini menyatakan bahwa bahan olah akuntansi (*the basic subject matter of accounting*) adalah kos yang merupakan jumlah rupiah kesepakatan dalam transaksi pertukaran. Kos merupakan jumlah rupiah yang dicatat pertama kali untuk kemudian diolah lebih lanjut menjadi data dasar dalam penyusunan laporan keuangan.
4. Konsep Kos berdaya ikat (*Cost Attach*)  
Konsep ini menyatakan bahwa kos (sebagai bahan olah akuntansi) bersifat mudah bergerak dan dapat dipecah-pecah atau digabung-gabungkan kembali seakan-akan kos tersebut mempunyai daya saling mengikat antara yang satu dengan lainnya. Dasar pikiran konsep ini adalah bahwa tujuan pengelompokan, pemecahan dan penggabungan kos adalah untuk mengikuti

aliran upaya (*effort*) dalam memroses bahan baku dan faktor produksi lainnya atau jasa menjadi produk memroses bahan baku dan faktor produksi lainnya atau jasa menjadi produk atau jasa yang mempunyai manfaat (*utility*) baru yang lebih besar.

5. Konsep Upaya dan Hasil (*Effort and Accomplishment*)

Konsep ini menyatakan bahwa kos merupakan pengukur upaya (*effort*) dan pendapatan merupakan pengukur hasil (*accomplishment*). Konsep ini didasari pemikiran bahwa aliran kegiatan perusahaan akan berlangsung terus-menerus dan nasib akhir perusahaan terletak di masa yang akan datang. Tetapi keputusan untuk menentukan kemajuan jalannya perusahaan tidak dapat menunggu sampai nasib akhir perusahaan itu terjadi. Karena itu pihak yang berkepentingan dengan perusahaan memerlukan takaran dari waktu ke waktu untuk mengukur kemajuan perusahaan tersebut. Dengan demikian diperlukan konsep yang dapat membantu dalam pemilihan pendapatan dan kos yang harus diukur dalam takaran tersebut.

6. Konsep Bukti Berdaya Uji dan Objektif (*Verifiable, Objective Evidence*)

Konsep dasar bukti yang objektif dan berdaya uji dalam akuntansi mengandung elemen variabilitas. Artinya bukti mempunyai tingkat objektivitas. Tingkat objektivitas bukti yang paling tinggi pada saat dan keadaan tertentu adalah yang terbaik asalkan tujuan untuk memperoleh tingkat objektivitas yang tinggi tersebut tidak bertentangan dengan pandangan jangka panjang terhadap perusahaan yang berlangsung terus (konsep kontinuitas usaha). Bila akuntansi harus menjadi lebih objektif, akuntansi harus mengembangkan cara dan sarana baru untuk memperoleh fakta yang secara menyakinkan objektif dan pada saat yang sama juga tepat dan berlaku untuk jangka panjang. Jadi, akuntansi didasarkan pada objektivitas jangka panjang.

7. Konsep akuntansi mengakui adanya Asumsi yang relevan (*Assumptions*)

Asumsi diperlukan sebagai landasan operasi akuntansi. Berikut adalah asumsi-asumsi menurut Patton dan Littleton yang dipandang mendasari konsep yang ada yaitu kesatuan usaha, kontinuitas, periode satu tahun, kos sebagai bahan olah akuntansi, daya beli uang stabil, dan tujuan mencari laba.

#### 4. Konsep Dasar Menurut APB

Konsep dasar merupakan landasan konseptual untuk menyusun standar akuntansi yang diterapkan dalam lingkungan tertentu. Konsep dasar juga dipilih dengan mempertimbangkan tujuan pelaporan keuangan yang ingin dicapai. Konsep dasar yang dinyatakan oleh Paton dan Littleton merupakan konsep yang terpadu dan utuh sebagai acuan untuk perlakuan akuntansi tertentu. Selain Paton dan Littleton APB juga menerbitkan konsep dasar. APB menyebut konsep dasar sebagai ciri-ciri dasar (*basic features*) dan memuatnya dalam APB Statement No.

4. sebagai berikut:

1. Kesatuan usaha sebagai focus akuntansi (*accounting entity*)
2. Kontinuitas usaha (*Going Concern*)
3. Pengukuran Aset dan Pasiva unit usaha (*measurement of economic resources and obligations*)
4. Laporan berdasarkan periode waktu (*time periods*)
5. Pengukuran dalam satuan moneter (*measurement in terms of money*)
6. Asas himpun/akrual (*accrual*)

7. Harga pertukaran (jual beli) (*exchange price*)
8. Angka/jumlah rupiah pendekatan (*approximation*)
9. Kebijaksanaan (*judgement*)
10. Informasi keuangan umum (*general purpose financial information*)
11. Laporan keuangan salin berkaitan (*fundamentally related financial statements*)
12. Mementingkan substansi daripada bentuk (*substance over form*)
13. Materialitas (*materiality*) (APB statement 4 dalam Suwardjono, 1991)

### 5. Konsep Dasar Menurut Paul Grady

Paul Grady, 1965, menyatakan bahwa konsep-konsep dasar adalah konsep yang mendasari kualitas kebermanfaatan dan keterandalan informasi akuntansi atau sebagai keterbatasan (*limitations*) yang melekat pada laporan keuangan. Menurutnya terdapat sepuluh konsep dasar yang diterima dalam prinsip akuntansi diorientasikan kepada:

1. Pengakuan hak milik pribadi (*A society and government structure honoring private property right*). Pernyataan ini mengakui bahwa struktur akuntansi yang sedang berjalan saat ini dilandasi oleh struktur masyarakat dan pemerintah yang mengakui hak atas milik pribadi. Dengan pengakuan hak milik pribadi berarti adanya suatu perlindungan yang harus diberikan kepada mereka yang memiliki hak atas suatu kekayaan (*property rights*).
2. Kelangsungan usaha (*Going concern*). Konsep ini menyatakan bahwa kesatuan usaha (entitas) akan menjalankan terus operasinya dalam jangka waktu yang cukup lama.
3. Pengungkapan rekening dalam satuan mata uang. (*Monetary expression in accounts*). Pernyataan dari konsep ini mengatakan bahwa suatu satuan tukar dan satuan ukur adalah penting untuk mencatat transaksi perusahaan menurut cara yang seragam. Oleh karena itu diperlukan satuan mata uang sebagai alatnya.
4. Konsistensi antar periode dalam entitas (*Consistency between periods for the same entity*). Akuntansi menganggap bahwa laporan keuangan disusun berdasarkan prinsip, standar, metode atau praktik yang sama dengan tahun sebelumnya.
5. Keanekaragaman perlakuan akuntansi antar entitas yang independen (*Diversity in accounting among independent entities*). Konsep ini menyatakan bahwa perbedaan perlakuan antar unit usaha merupakan suatu hal yang tidak dapat dihindari karena perbedaan kondisi dan tiap unit usaha.
6. Konservatisme (*Conservatism / Konsep hati - hati*). Konsep ini menyatakan bahwa dalam keadaan ketidakpastian akuntansi akan menentukan pilihan perlakuan atau tindakan akuntansi yang didasarkan pada keadaan, harapan kejadian atau hasil yang dianggap kurang menguntungkan.
7. Keandalan data melalui proses pengendalian intern (*Dependability of data through internal control*). Konsep ini menyatakan bahwa keandalan data hanya dapat dijamin kalau suatu unit usaha mempunyai sistem pengendalian internal yang memadai.
8. Materialitas (*Materiality*). Akuntansi hanya melaporkan informasi keuangan yang dianggap material. Hal ini bisa diterima dalam aspek auditing dan pelaporan keuangan.

9. *Timeliness in financial reporting requires estimates*. Konsep mengakui bahwa aktivitas bisnis berjalan dari periode waktu ke waktu, sehingga diperlukan adanya alokasi dan pengakuan dari masalah tersebut, untuk menspesifikasi kesulitan didalam transaksi dan peristiwa-peristiwa bulanan, kuartalan ataupun tahunan perlu dibahas. Maksudnya adalah perlunya estimasi didalam alokasi sumber daya yang ada dari periode ke periode.

Dari ketiga sumber tersebut, tampak bahwa belum ada keseragaman tentang konsep-konsep apa yang dapat dikategorikan sebagai konsep dasar. Hal ini bisa jadi karena adanya perbedaan persepsi dan pengamatan tentang lingkungan. (Suwardjono, 1991). Menurut Paton bahwa tujuan akuntansi adalah untuk menyediakan data keuangan suatu perusahaan. Data keuangan tersebut disusun dan disajikan untuk memenuhi kebutuhan manajemen, investor, dan masyarakat umum. Karena kepentingan pihak yang menyajikan maupun yang memakai laporan keuangan menjadi berbeda-beda karena makin besarnya perusahaan, diperlukanlah seperangkat prinsip akuntansi yang mantap untuk dijadikan dasar penilaian baik dalam penyusunan maupun dalam penafsiran laporan keuangan.

Prinsip akuntansi tersebut harus sistematis, utuh, netral, dan bersifat umum serta dikembangkan berdasarkan pemikiran yang logis dan obyektif sesuai dengan keadaan.

Karena laporan keuangan merupakan pertanggungjawaban perusahaan bukannya pertanggungjawaban pemilik maka pendapatan dan biaya dipandang sebagai perubahan dalam kekayaan perusahaan bukannya perubahan dalam kekayaan pemilik

Data keuangan terus terjadi setiap waktu akibat aliran kegiatan yang berlangsung terus dalam perusahaan dan validitas data keuangan yang dilaporkan pada waktu tertentu seringkali harus diuji dengan jalannya kejadian pada waktu yang akan datang. Dengan demikian data keuangan dalam laporan keuangan harus dianggap tentative dan bukannya final.

Satu-satunya data yang pasti yang dapat diperoleh untuk menunjukkan adanya transaksi pertukaran secara obyektif dan untuk menyatakan transaksi pertukaran tersebut secara homogen adalah jumlah satuan uang (jumlah rupiah) uang yang terlibat dalam pertukaran: dengan demikian data tersebut merupakan bahan olah akuntansi. Karena tiap-tiap biaya menjadi bagian penting dari total upaya yang dikorbankan untuk memproduksi dan menjual barang dan jasa maka seolah-olah biaya-biaya tersebut mempunyai daya ikat. Persoalan utama akuntansi adalah menandingkan biaya dan pendapatan periodik sebagai pembacaan alat duga untuk mengetahui pengaruh upaya yang dikorbankan terhadap hasil.

## 6. Rerangka Konseptual Menurut FASB

Berdasar pada *Trueblood Report* yang mengemukakan dua belas tujuan dan tujuh karakteristik kualitatif pelaporan keuangan, FASB menyadari pentingnya tujuan laporan keuangan. Namun demikian, masalah-masalah penyusunan standar tidak hanya karena belum mantapnya tujuan laporan keuangan, tetapi juga pada rerangka konseptual yang belum ada. Beberapa masalah yang muncuk berkaitan dengan pelaporan pelaporan keuangan adalah:

1. Adanya dua atau lebih metode akuntansi diterima untuk kejadian yang sama.
2. Penggunaan metode akuntansi yang kurang konservatif sebelum yang lebih konservatif.
3. Cadangan digunakan untuk melakukan perataan fluktuasi *earnings* secara artifisial.
4. Kegagalan laporan keuangan dalam mengidentifikasi kemungkinan ancaman likuiditas di masa mendatang,
5. Adanya tindakan big bath mengikuti penangguhan.
6. Terlalu optimisme yang tidak disesuaikan ada dalam mengestimasi kemampuan untuk *recovery* kembali.
7. *Off balance sheet financing* (yaitu pengungkapan dalam catatan laporan keuangan) adalah lazim.
8. Bentuk mengungguli substansinya.

Terdapat empat level hirarki dalam rerangka konseptual yang dipublikasi oleh FASB. Pada level pertama, tujuan mengidentifikasi maksud dan sasaran akuntansi. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)* menyajikan maksud dan sasaran akuntansi untuk perusahaan bisnis. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4 (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness organizations)* menyajikan maksud dan sasaran akuntansi untuk Organisasi nonbisnis.

Level kedua meliputi karakteristik kualitatif informasi akuntansi (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*), dan definisi elemen-elemen laporan keuangan (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*).

Level ketiga adalah petunjuk operasional yang digunakan akuntan dalam menetapkan dan menerapkan standar akuntansi meliputi kriteria pengakuan, laporan keuangan versus pelaporan keuangan dan pengukuran (*Statement of Financial Accounting Standards No. 33*).

Pada level keempat, mekanisme penyajian yang digunakan akuntansi untuk menyampaikan informasi akuntansi yang meliputi pelaporan laba, pelaporan aliran dana dan likuiditas, dan pelaporan posisi keuangan.

## 7. Rerangka Konseptual IASC

Globalisasi dunia menuntut adanya standar akuntansi yang seragam. Namun untuk mencapai sebuah keseragaman tidaklah mudah. Kondisi ini memerlukan adanya sebuah badan penyusun standar internasional. Salah satunya adalah International Accounting Standards Committee (IASC).

Kesepakatan pembentukan IASC terjadi pada tanggal 23 Juni 1973 di Inggris yang diwakili oleh organisasi profesi akuntansi dari sembilan negara, yaitu Australia, Kanada, Prancis, Jerman Barat, Jepang, Meksiko, Belanda, Inggris, dan Amerika Serikat (Nobes dan Parker 1995:9 dan Solomons, 1986: 60). Tujuan dibentuknya IASC adalah memformulasi standar dan mendorong keberterimaan ditaatinya IFRS secara luas di dunia. (Solomons 1986: 60).

Saat ini IASC beranggotakan sekitar 150 organisasi atau badan penyusun standar akuntansi dari 113 negara (media akuntansi, 2000), dan telah berhasil merumuskan model teoritis dengan menempatkan tujuan sebagai top level. Model



ini disebut *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (FPPFS)*.

Rerangka dasar ini dimaksudkan sebagai acuan bagi komite penyusun standar akuntansi keuangan dalam pengembangan standar akuntansi keuangan dimasa depan dan dalam peninjauan kembali terhadap standar akuntansi keuangan yang berlaku. Rerangka ini menetapkan konsep-konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan bagi pengguna eksternal. Rerangka berkaitan dengan:

- a. Tujuan laporan keuangan;
- b. Karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan;
- c. Definisi, pengakuan dan pengukuran unsur-unsur dari laporan keuangan yang dibangun dan
- d. Konsep modal dan pemeliharaan kapital.

### **7.1. Tujuan Laporan Keuangan**

Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi tentang posisi keuangan perusahaan (neraca), informasi tentang kinerja perusahaan (laporan laba rugi) dan perubahan posisi keuangan perusahaan (laporan arus kas). Tujuan ini diarahkan pada persiapan dan penyajian laporan keuangan pada suatu periode tertentu untuk memenuhi kebutuhan informasi umum yang diperlukan oleh pengguna di luar entitas. Oleh karena itu, laporan keuangan tidak selalu diarahkan pada tujuan khusus laporan keuangan seperti laporan pajak, laporan untuk bank, prospektus untuk penawaran sekuritas, dan laporan penggabungan badan usaha.

Pemenuhan tujuan umum laporan keuangan ini didorong oleh pemahaman bahwa analis keuangan, pemberi pinjaman, serta lembaga pemerintah menggunakan laporan keuangan untuk membuat keputusan ekonomi. Namun demikian, laporan keuangan tidak dimaksudkan untuk menyediakan semua informasi yang diperlukan pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Laporan keuangan merupakan efek kolineritas antar periode waktu dan menunjukkan dampak dari peristiwa atau transaksi masa lalu. Laporan tersebut juga tidak mencantumkan informasi-informasi non-keuangan secara komprehensif.

Walaupun semua kebutuhan informasi dari kelompok-kelompok pengguna tersebut tidak dapat dipenuhi, ada kebutuhan informasi yang umum bagi semua pengguna, dan tujuan umum laporan keuangan berfokus pada pemenuhan kebutuhan ini.

### **7.2. Karakteristik kualitatif Laporan Keuangan**

Karakteristik ini adalah atribut yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi investor, kreditur, dan lain-lain. Rerangka mengidentifikasi empat karakteristik kualitatif pokok:

1. Dapat dipahami (*understandability*). Informasi disajikan dengan cara yang mudah dipahami oleh pengguna yang memiliki pengetahuan tentang bisnis, kegiatan ekonomi, akuntansi dan atau pengguna yang bersedia untuk mempelajari informasi tersebut.

2. Relevansi. Informasi bersifat relevan apabila informasi yang disajikan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna. Informasi tersebut dapat dipergunakan untuk mengevaluasi masa lalu, sekarang, atau kejadian masa depan yang berkaitan dengan suatu entitas serta mengkonfirmasi atau mengoreksi masa lalu evaluasi yang telah mereka buat. Salah satu komponen relan adalah materialitas. Materialitas merujuk pada jika kelalaian atau kesalahan pernyataan dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna. Komponen yang lainnya adalah ketepatan waktu adalah. Untuk menjadi relevan, informasi harus diberikan kepada pengguna pada saat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan mereka.
3. Keandalan. Informasi dalam laporan keuangan dapat diandalkan jika hal tersebut bebas dari kesalahan dan bias. Informasi harus menggambarkan peristiwa dan transaksi yang terjadi.
4. Keterbandingan. Pengguna harus dapat membandingkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan entitas antar periode dan antar entitas sehingga dapat diidentifikasi tren posisi keuangan dan kinerja. Pengungkapan kebijakan akuntansi menjadi penting untuk dasar perbandingan.

### **7.3. Asumsi Yang Mendasari**

Rerangka ini menetapkan asumsi-asumsi yang mendasari laporan keuangan yakni asumsi basis akrual dan keberlangsungan usaha. basis akrual menunjukkan bahwa transaksi dan peristiwa lain diakui ketika terjadi, bukan pada saat kas atau yang ekuivalen dengan kas diterima atau dibayar. Transaksi tersebut diungkapkan dalam laporan keuangan periode yang terkait. Asumsi keberlangsungan usaha (*going concern*) menganggap bahwa suatu entitas akan terus beroperasi tanpa batas waktu atau, jika tidak, pengungkapan dan pelaporan dasar yang berbeda diperlukan. Asumsi ini dilandasi pemikiran bahwa suatu entitas akan terus beroperasi di masa mendatang.

### **7.4. Definisi, Pengakuan Dan Pengukuran Laporan Keuangan**

#### **7.4.1. Posisi Keuangan**

Posisi keuangan suatu entitas dipengaruhi oleh derajat pengendalian daya ekonomi, struktur keuangan, dengan likuiditas, solvabilitas, dan kapasitas untuk beradaptasi dengan perubahan dalam lingkungan di mana ia beroperasi. Neraca menyajikan informasi semacam ini. Neraca menunjukkan aset yang dikuasai dan bagaimana aset tersebut dibiayai dengan ekuitas dan utang.

- a. Aset adalah sumber daya yang dikuasai dan dikendalikan oleh entitas sebagai akibat peristiwa masa lalu dan bermanfaat bagi entitas secara ekonomi di masa depan.
- b. Utang adalah kewajiban kini perusahaan yang timbul dari peristiwa masa lalu, menunjukkan tanggung jawab atau kewajiban untuk membayar dengan arus keluar sumber daya dari entitas di masa. depan
- c. Ekuitas, merupakan nilai sisa aset setelah dikurangi semua utang.

### **7.4.2. Kinerja**

Kinerja adalah kemampuan dari suatu entitas untuk memperoleh keuntungan dari sumber daya yang telah diinvestasi. Informasi tentang jumlah dan variabilitas laba membantu dalam memprediksi arus kas masa depan entitas yang ada sehingga dapat diperkirakan potensi tambahan arus kas dari sumber daya tambahan yang dapat diinvestasi.

Rerangka ini menyatakan bahwa informasi tentang kinerja terutama diberikan dalam laporan laba rugi. Laporan laba menunjukkan laba, pendapatan dan beban selama periode tertentu dan memiliki unsur-unsur berikut

Unsur-unsur penghasilan dan beban didefinisikan sebagai berikut:

- a. Pendapatan merupakan selisih antara jumlah pendapatan dan beban selama periode akuntansi serta dapat meningkatkan ekuitas. Penghasilan memberikan kenaikan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk arus masuk aset atau peningkatan aset atau bisa penurunan utang yang mengakibatkan kenaikan ekuitas tanpa kontribusi dari pemegang saham.
- b. Beban menunjukkan adanya penurunan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk arus keluar aset atau deplesi asset. Beban dapat juga menyebabkan adalah timbulnya utang sehingga mengakibatkan penurunan ekuitas tanpa distribusi kepada peserta ekuitas.

### **7.4.3. Perubahan Posisi Keuangan**

Pengguna laporan keuangan membutuhkan informasi tentang investasi, pembiayaan dan aktivitas operasi yang menunjukkan bahwa entitas telah beroperasi selama periode pelaporan. Informasi ini dipergunakan untuk menilai kualitas kinerja entitas dalam menghasilkan kas dan setara kas serta penggunaan arus kas tersebut. Pernyataan arus kas memberikan informasi seperti ini.

Laporan keuangan juga harus berisi catatan dan pengungkapan informasi lain yang menjelaskan akun-akun dalam neraca dan laporan pendapatan, mengungkapkan risiko dan ketidakpastian yang mempengaruhi entitas, serta menjelaskan kewajiban untuk setiap sumber daya yang tidak diungkapkan dalam neraca.

### **7.4.4. Konsep Modal Dan Pemeliharaan Kapital**

Suatu entitas dipandang memiliki tujuan untuk mempertahankan modal dan umumnya biaya penyusutan atau amortisasi merupakan alokasi biaya modal, yang dikurangkan dari pendapatan dan biaya lain sebelum dilakukan penghitungan laba atau rugi.

## **8. Simpulan**

Rerangka konseptual adalah suatu konstitusi, suatu sistem koheren dan hubungan antara tujuan dan fundamental yang dapat mendorong standar yang konsisten dan yang menjelaskan sifat, fungsi, dan keterbatasan akuntansi, keuangan dan laporan keuangan. Tujuan mengidentifikasi sasaran dan maksud akuntansi (Belkaoui, 2004). Fundamental adalah konsep yang mendasari akuntansi, konsep yang memberikan petunjuk dalam memilih kejadian untuk dicatat, mengukur kejadian tersebut, meringkas dan mengkomunikasikan pihak-

pihak yang berkepentingan. Konsep merupakan sesuatu yang fundamental dalam arti bahwa konsep diperlukan dalam menetapkan, menginterpretasikan, dan menerapkan akuntansi dan standar pelaporan.

Rerangka kerja konseptual dimaksudkan untuk menjadi konstitusi dalam proses penyusunan standar. tujuannya adalah memberikan, petunjuk dalam menyelesaikan perselisihan yang meningkat selama proses penyusunan standar dengan mempersempit pertanyaan apakah standar telah sesuai dengan kerangka konseptual ataukah tidak.

Sejarah yang lalu mengajarkan bahwa praktik akuntansi yang sehat selalu dimulai didasari dengan rerangka konseptual yang kuat. Pelajaran ini semestinya dimaknai sebagai pola dasar dalam konstruksi dan dekonstruksi standar akuntansi baru. Para pemerhati akuntansi Indonesia seyogyanya meletakkan diskusi pada penentuan dan pengembangan rerangka konseptual yang dilandaskan pada tujuan bangsa. Penguatan ini akan menjadikan akuntansi yang berkontribusi pada kesejahteraan rakyat.

### Daftar Pustaka

- Accounting Principles Board (APB). Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. *Accounting Principles Board Statement No. 4*. New York: AICPA, 1970
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report. *Codification of Statements on Auditing Standards*. 2002
- American Accounting Association. *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*. Sarasota, Florida: AAA. 1977
- Belkaoui, Ahmed Riahi. *Accounting Theory*. Forth Worth: The Dryden Press, 1993
- Financial Accounting Standards Board (FASB). *Statement of Financial Accounting Concepts*. Homewood, IL: Irwin, 1991
- Gerboth, Dale L.. Research, Institution, and Politics in Accounting Inquiry. *The Accounting Review*. 1973
- Grady, Paul. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises. *Accounting Research Study*. No. 7, New York: AICPA, 1965
- Horngren, Charles T. The Marketing of Accounting Standards. *Journal of Accountancy*. October, 193
- Hendriksen, Eldon S. and Michael F Van Brenda, *Accounting Theory*. Chicago: Irwin, 1992.
- Hendriksen, Eldon S., *Accounting Theory*. Homewood, III: Richard D. Irwin Inc., 1982

- International Accounting Standards Board. *International Financial Reporting Standards 2007*. LexisNexis. 2007
- Nobes, Christopher, dan Robert Parker. *Comparative International Accounting*. 4th edition. Hemel Hempsted. Prentice-Hall International (UK). 1995.
- Paton, W.A, dan A.C. Littleton. *An Introduction to Corporate Accounting Standard*. American Accounting Association. 1940
- Solomon, David. *Making Accounting Policy: The Question For Credibility In Financial Reporting*. New York: Oxford University Press. 1986.
- Wolk, Harry I., Michael G. Tearney, dan James L. Dodd. *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing. 2001.
- Zeff, Stephen A. The Rise of Economic Consequences dalam Stephen A. Zeff dan Bala G. Dharan, *Readings and Notes on Financial Accounting: Issues and Controversies*. 4th. New York: McGraw-Hill, Inc. 1994