



DASAR TEORI AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Pemakalah , Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Pemakalah bertugas di KSAP sejak tahun 2004 sampai hari ini menggunakan rujukan teori akuntansi umum sebagai dasar pemikiran menyusun Standar Akuntansi pemerintahan. Di bawah ini adalah contoh, sedikit contoh , bagaimana teori akuntansi digunakan dalam penyusunan SAP tersebut.

MAKNA TEORI

Setiap orang mempunyai serumpun teori pribadi yang dibangun berdasar postulat dan asumsi dengan segala keterbatasan kecukupan dan tingkat kebenaran untuk proses deduksi dengan berbagai tingkat ketepatan dan krusialitas

Bagi American Accounting Association (1966), teori akuntansi di definisikan sebagai proposisi seperangkat-lengkap nan-koheive tentang suatu konsepsi hipotetikal atau fragmatis, yang menjelaskan dan memandu kegiatan akuntan dalam meng-identifikasi, mengukur dan mengomunikasikan informasi ekonomi kepada para pengguna LK.

Menurut Wolk, Dodd and Rozycki (2008), sebuah teori akuntansi mengandung asumsi dasar, definisi dan prinsip akuntansi.

Menurut Perera dan Matthew (1996) , teori akuntansi adalah penalaran prinsip-prinsip besar yang memberi rujukan umum bagi para akuntan untuk mengevaluasi dan memandu pengembangan praktik baru dan prosedur baru. Teori akuntansi adalah perasionalan berbagai hukum atau aturan akuntansi , yang lebih lanjut menjelaskan perilaku para akuntan dalam mengumpulkan, mencatat, mengklasifikasi, melaporkan dan menafsir data keuangan termaktub dalam LK.

Bagi Hendrikson (1992) , teori akuntansi di defnisikan sebagai penalaran logis dalam bentuk sebuah set prinsip nan-luas yang (1)Menjadi bingkai-referensi-umum untuk evaluasi praktik berakuntansi dan (2) Panduan pembangunan/pengembangan praktik dan prosedur akuntansi nan-baru.

Teori akuntansi digunakan untuk (1)Menjelaskan berbagai praktik dan berbagai prosedur akuntansi untuk mencapai pemahaman yang lebih baik akan praktik-akuntansi-nan-sehat, (2) Mencipta / mengubah / mengembangkan prinsip akuntansi.

Goldberg (1949) menyatakan bahwa teori berevolusi, mengalami perubahan status keberterimaan atau penolakan. Teori itu sendiri mengalami perubahan tersesuai perubahan lingkungan-akuntansi. Macre (1981) berpendapat bahwa perubahan teori akuntansi di bawa dan diubah oleh IFRS.

MEMAHAMI ILMU AKUNTANSI

Ilmu akuntansi berasal dari ilmu pengetahuan tentang matematika yang meliputi berbagai cabang ilmu matematika dan aplikasi matematika, sejarah matematika, perkembangan wilayah matematika non-probabilistik lalu sejarah perkembangan matematika probabilistik. Dasar matematika menjelaskan metode aksioma, metode generik, persaingan rumus dasar matematika pada abad 20, diteruskan hingga kini dalam bentuk investigasi terhadap basis matematika. Persamaan matematika bahwa $Aset = Liabilitas + Ekuitas$, dan kewajiban jurnal akuntansi berpasangan *tak boleh merusak persamaan* tersebut merupakan hukum matematika.

Taboola dari The Web, menyajikan makalah berjudul *Usefulness of the Accounting Theory*, dari sumber karangan Alan Li, mengurai berbagai hal sbb :

Akuntansi adalah ilmu matematika tentang pengumpulan informasi keuangan, pencatatan dan kompilasi informasi tersebut ke dalam suatu bentuk baku efektif & efisien, untuk dikomunikasikan kepada pengguna akhir informasi kompilasian. Teori akuntansi menyediakan Basis teori, dan Basis aturan (*rule*) berbasis basis teori untuk memandu para akuntan mencipta dokumen keuangan bermaslahat. Metode akuntansi dan praktik akuntansi adalah daging akuntansi, teori akuntansi adalah tulang belulang pembentuk daging tersebut.

HUBUNGAN MATEMATIKA DAN ILMU AKUNTANSI

Asal muasal teori akuntansi sebagai sekumpulan angka-keuangan terstruktur dan bermakna ditandai sejarah dan evolusi matematika sbb : (1) Sejarah dan dasar matematika yang menjelaskan, (a) sejarah awal di Mesopotamia dan Mesir, perkembangan matematika di Yunani, matematika Hellenistik, matematika Islam dan pengaruhnya ke dunia Barat pada abad pertengahan, (b) periode modern ditandai temuan logaritma, geometrika analitis, pengembangan kalkulus oleh Newton dan Leibniz abad 17, lalu pada abad 18 berkembang menjadi geometri canggih, aljabar, kontribusi keluarga Bernoulli, Euler, Lagrange, Laplace dan lain-lain, pada abad 19 dan 20 berkembang geometri non-Euclidean oleh Bolyai, Lobachevsky dll. untuk teori grup, fungsi, variabel kompleks dalam geometri aljabar, masuknya pengaruh ilmu fisika dalam analisis, dan studi tentang dasar-dasar matematika, (2) Sejarah matematika non-probabilistik dimulai oleh (a) perkembangan ilmu angka dan sistem angka misalnya sistem pengelompokan sederhana versi kuno di Mesir, Babilonia, Yunani dan penomoran Romawi, disusul sistem perkalian, munculnya notasi matematika merujuk kuantitas, operasi dan hubungan matematis, ilmu berhitung (*calculatory science*) seperti sejarah tabel-tabel matematika termasuk tabel logaritma, evolusi piranti analog seperti asal-muasal penganalisis harmoni, penganalisis diferensial dan *slide rule*. (3) Evolusi sarana digital, pengembangan sarana berhitung (*computational aids*). Munculnya persamaan matematika bahwa $aset = liabilitas ditambah ekuitas$ dan bahwa proses jurnal & posting tak boleh melanggar persamaan tersebut, merupakan awal teori akuntansi.

HAMPIRAN PEMBUATAN TEORI AKUNTANSI

Menurut Hendrikson, teori akuntansi didefinisikan sebagai penalaran berbasis logika dalam bentuk sebuah perangkat-lengkap prinsip-prinsip yang

1. Memberi kerangka-rujukan-umum untuk menilai praktik berakuntansi,
2. Memberi pedoman pengembangan praktik akuntansi baru dan prosedur akuntansi nan-baru.

Berbagai hampiran pengembangan teori akuntansi adalah hampiran deskriptif dalam pengembangan teori akuntansi, hampiran umum normatif dalam pengembangan teori akuntansi, hampiran pengambilan keputusan dalam pengembangan teori akuntansi dan hampiran kesejahteraan dalam pengembangan teori akuntansi.

Pengembangan teori akuntansi berhampiran deskriptif pada pokoknya terkait aktivitas akuntan, menggunakan proses penalaran-induktif, mencakupi observasi dan penarikan-kesimpulan umum berbasis observasi cq pencarian berbagai kesamaan pada berbagai fenomena , yang berpotensi di generalisasi. Destilasi pengalaman nyata dalam berakuntansi berbentuk analisis secara cerdas sehingga dapat dijelaskan secara logika, sebagai sumber yang kemudian meng-iluminasi praktik berakuntansi (Littleton and Zimmerman, 2018). Hampiran deskriptif menghasilkan teori deskriptif akuntansi atau teori positif akuntansi, menjelaskan apa yang dilakukan akuntan dan memprediksi perilaku akuntan, sebagai misal ; penerimaan tunai dicatat pada sebelah debit buku kas. Sterling memberi contoh, para pakar antropologi akuntansi menemukan bahwa para juru-buku lazimnya mencatat angka-konservatif pada pembukuan, maka dunia akuntansi meng-generalisasi kebiasaan baik ini sebagai azas konservatisme-akuntansi, apabila dewasa ini diangkat menjadi konvensi bahkan standar akuntansi, maka catatan-akuntansi boleh diuji, apakah telah mencatat angka-konservatif (Sterling, 2000). Tertengarai bahwa berbagai komite standar akuntansi dimuka bumi menggunakan hampiran deskriptif praktik berakuntansi, menemukan jenis praktik perlakuan akuntansi (1) terbanyak dan/atau (2) beralasan terbaik bagi pertanggungjawaban keuangan, terutama kemampuan memberi gambaran obyektif, dalam membangun konsensus komite dengan pemangku kepentingan, sebagai bahan baku dasar pembuatan SAK baru.

MEMAHAMI TEORI AKBAR

Grand theory adalah setiap teori yang dicoba dari penjelasan keseluruhan kehidupan sosial, sejarah, atau pengalaman manusia. Pada dasarnya berlawanan dengan empirisme, positivisme, atau pandangan bahwa pengertian hanya mungkin dilakukan dengan mempelajari fakta-fakta, masyarakat, dan fenomena. (Quenti Skinner, ed. *The Return of Grand Theory in the Human Sciences*, Cambridge, 1985). Istilah *grand theory* muncul pertama kali pada karya C. Wright Mills yang berjudul “*The Sociological Imagination*” (1959), di dudukkan sebagai bentuk abstraksi tertinggi pada tata-teori . Sebuah teori akbar mengandung satu atau beberapa konsep. Sebuah grand theory berpotensi sebagai sumber atau dasa kelahiran teori baru yang lain. Belum ditemukan konvensi dunia akuntansi tentang teori akbar akuntansi, pada wacana berkembang terlihat penguatan berbagai teori diakui sebagai teori akbar, antara lain teori konservatisme dalam berakuntansi, Teori Akuntansi Positif (*Positive Theory of Accounting*), Teori Normative (*Normative Theory of Accounting*), Teori Keagenan (Jensen dan Meckling, 1976) , Watts dan Zimmerman (1986)) dalam dunia-akuntansi yang kemudian berkembang menjadi Teori Tiga Hubungan Keagenan (Chariri dan Ghozali (2007)), mencakupi Hubungan manajemen dengan pemilik (pemegang saham), Hubungan manajemen dengan kreditor dan Hubungan manajemen dengan pemerintah, dan Teori Sinyal (*Signaling Theory*).

Tentang azas kehati-hatian berakuntansi (*conservatism*) (1) Bagi pemberi pinjaman pelaporan Kerugian-Belum-Terealisasi (*unrealized loss*) penyebab tekanan-keuangan (*financial distress*) lebih penting ketimbang informasi Keuntungan-Belum-Terealisasi (*unrealized gain*), terkait kemampuan-bayar-an debitur, (2) Para pengguna LK berharap bahwa entitas melaksanakan pengujian penurunan nilai aset berbasis amar SAK. Temuan empiris Robin, and Sadka (2008) pada 22 negara menyimpulkan bahwa para pemberi pinjaman, dapat menuntut penerapan azas-kehati-hatian kondisional (*conditional conservatism*) sesuai kondisi dalam negeri masing-masing, (3) Selaras dengan teori kontrak, berdasar sampel besar perusahaan AS tentang pelanggaran agunan-kredit di AS , Tan (2013) meriset dan menguji praktik akuntansi dan pelanggaran agunan perusahaan, dan pemberi pinjaman dengan kekuasaannya atas debitur mensyaratkan penerapan konservatime-kondisional ,

yang tertengarai menjadi peningkatan konservatisme sepanjang periode pelanggaran debitur bank. Chen, Chen, Lobo, and Wang (2010) menemukan di RRC, bahwa BUMN dan bank BUMN terlindungi dukungan APBN tak seberapa perlu meningkatkan konservatisme, sebaliknya perusahaan swasta dan bank swasta mempunyai kebutuhan lebih besar akan konservatisme kondisional. (1) Konservatisme kondisional diterapkan para kreditor, mungkin juga otoritas Pasar Modal, antara lain untuk alasan dan tujuan sbb; (a) memerangi para manajer selebritis dalam menjaga citra sukses dan harga pasar di pasar tenaga kerja. (b) memerangi perilaku penyembunyian unrealized loss, membuat RUPS tak menyadari bahaya, dan sebagai dasar palsu indah proyeksi keuangan. (c) terdapat kecurigaan pertumbuhan perusahaan amat cepat dan tidak masuk akal. (d) perusahaan swasta dan bank swasta lebih membutuhkan konservatisme-kondisional ketimbang BUMN dan bank BUMN.

Pada teori keagenan, pemisahan kepemilikan dan pengendalian dalam teori keagenan, dijelaskan oleh studi Blanché Steyn; Lesley Stainbank II berjudul *Separation of ownership and control in South African-listed companies* (http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S222234362013000300006) (2013), menyatakan bahwa terdapat beda tujuan pribadi pada tiap pihak, karena itu terdapat benturan kepentingan pribadi nan abadi antara pemilik dan manajer, terdapat divergensi sasaran (*goal divergent*), lalu terdapat upaya optimalisasi dari tujuan yang berbeda (*goal programming theory*). Pemisahan kepemilikan dan pengendalian (*control*) adalah fitur utama teori keagenan (*agency theory*), penggunaan *agency cost* untuk mengelola masalah keagenan disebabkan oleh beda kepentingan (Jensen & Meckling, 1976:308; Fama & Jensen, 1983a:328-330; 1983b:312). *Agency cost* dikembangkan sebagai mekanisme pengelolaan beda kepentingan pemilik & manajer menjadi *manajemen agency cost*. Bagi King (konsultan pemerintah Afrika Selatan cq BOD institute) pemisahan tersebut tak mungkin dilakukan bila tak berlandas GCG. Agen pemerintah, memimpin entitas LK. Bagaimana kedudukan entitas LK dalam teori keagenan? UUPT NKRI menyatakan bahwa Direktur Utama Perseroan Terbatas bertanggungjawab di dalam dan di luar pengadilan atas segala hal ikhwal PT yang dipimpinnya, termasuk kualitas LK. Darryn Rundell - July 6, 2018 dalam makalah berjudul *Proposed removal of the 'reporting entity concept' from Australian Accounting Standards* yang dimuat melalui <http://www.pitcher.com.au/news/proposed-removal-%E2%80%98reporting-entity-concept%E2%80%99-australian-accounting-standards>, antara lain menyatakan sbb: Kerangka Konseptual IASB menyatakan bahwa (1) entitas yang diminta menyajikan LK Bertujuan Umum dan (2) entitas secara sukarela memilih menyajikan LK Bertujuan Umum, disebut entitas pelaporan LK.

AASB percaya bahwa dewan standar tak berhak mewajibkan pelaporan LK Bertujuan umum, karena itu menghapus (1) konsep entitas pelaporan dan (2) kondisi ketergantungan pengguna LK kepada LK Bertujuan Umum tersebut dalam standar akuntansi Australia.

Menurut AASB, legislatif, hukum positif atau pemerintah berotoritaslah yang berhak menentukan entitas pelaporan LK, mewajibkan entitas pelaporan LK, dalam bentuk (1) kewajiban menerapkan seluruh standar bila entitas tak mempunyai tanggungjawab publik, atau (2) kewajiban menerapkan bagian tertentu dan kewajiban pengungkapan terspesifikasi, standar buatan AASB, agar terkatagori ke dalam LK Bertujuan Umum, bagi entitas yang tak mempunyai tanggungjawab publik.

Teori yang diangkat menjadi konsep kesinambungan usaha merupakan dasar terpenting dalam berakuntansi berbasis standar akuntansi tertentu. Dengan referensi Pratt, Jamie. *Financial Accounting in an Economic Context*. New York: John Wiley & Sons; 2003, dan Canadian Bookkeepers Association. G.A.A.P. ... *The Generally Accepted Accounting Principles*. Retrieved November 1, 2008, pada sumber <https://accountingkiduniya.com/2018/11/06/going-concern-concept/>, tentang *Going concern concept*, ditemukan hal hal sbb: Konsep kesinambungan usaha adalah prinsip dasar akuntansi, berasumsi bahwa selama dan setelah periode fiskal selanjutnya, entitas berhasil menyelesaikan rencana tahunan dalam penggunaan aset utama dan pemberesan kewajiban keuangan. Entitas bermaksud tetap tinggal dalam jenis bisnis tersebut sehingga disebut Konsep Itikad

Melanjutkan Bisnis (*the continuing concern concept*). Dengan referensi Pratt, Jamie. *Financial Accounting in an Economic Context*. New York: John Wiley & Sons; 2003, dan Canadian Bookkeepers Association. G.A.A.P.... *The Generally Accepted Accounting Principles*. Retrieved November 1, 2008, pada sumber <https://accountingkiduniya.com/2018/11/06/going-concern-concept/>, tentang *Going concern concept*, ditemukan hal hal sbb : Konsep kesinambungan usaha adalah prinsip dasar akuntansi, berasumsi bahwa selama dan setelah periode fiskal selanjutnya, entitas berhasil menyelesaikan rencana tahunan alam penggunaan aset utama dan pemberesan kewajiban keuangan. Entitas bermaksud tetap tinggal dalam jenis bisnis tersebut sehingga disebut Konsep Itikad Melanjutkan Bisnis (*the continuing concern concept*).

TEORI KEBERTERIMAAN SAP

Pada waktu menyusun SAP tahun 2004, KSAP menentukan tujuan berbasis harapan terjadi ekspektasi KSAP terhadap bentuk SAP dan keberterimaan SAP di Indonesia. Makalah berjudul *Subjective Expected Utility: A Model of Decision-Making* karangan Baruch Fischhoff, Bernard Goitein, Zur Shapira, dari sumber [https://doi.org/10.1016/S0166-4115\(08\)62199-8](https://doi.org/10.1016/S0166-4115(08)62199-8) Get rights and content menyatakan antara lain sbb : Istilah utilitas digunakan dalam arti kepuasan (*sense of satisfaction*). Teori harapan subyektif terhadap utilitas adalah hampiran berbasis logika untuk pengambilan keputusan - yang eksklusif satu dengan yang lain (*mutually exclusive*) - berisiko berbasis sedikit aksioma penting misalnya bila a lebih terpreferensi dibanding b, dan b lebih terpreferensi dibanding c, maka a lebih terpreferensi di banding c (Anderson, Dillon and Hardaker (1977)). Preferensi jenis manusia penghindar risiko (*risk averse*) terkait utilitas-ekspektasian (*expected utility*) yang dihasilkan sebuah kelompok keluaran (*outcome*). Keluaran (*outcome*) tiap opsi dihitung secara menyeluruh dibanding-bandingkan, tingkat probabilitas keterjadian dan opsi ber keluaran tertinggi berpotensi dipilih.

Dasar teori pembentukan KSAP dan SAP harus melalui UU Keuangan Negara NKRI dijelaskan sebagai berikut. Makalah berjudul *Theory of reasoned action* dari sumber [https:// en.wikipedia.org/wiki/ Theory_of_reasoned_action](https://en.wikipedia.org/wiki/Theory_of_reasoned_action), Wikipedia, *the free encyclopedia*, menjelaskan berbagai hal yang dielaborasi dan dilengkapi berbagai contoh terkait ilmu akuntansi sebagai berikut :

Perilaku seorang manusia merdeka selalu terkait motivasi diri untuk melakukan suatu aksi. Intensi melakukan suatu perilaku adalah pemrediksi, apakah yang bersangkutan melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku.

Berada pada domain Teori Komunikasi (*Communication Theory*), pada Teori Aksi Diberi Alasan (*Theory of Reasoned Action (ToRA or TRA)*), Martin Fishbein dan Icek Ajzen (1967) bertujuan menjelaskan hubungan sikap (*attitude*) dan perilaku, bertujuan memrediksi perilaku berdasar sikap dan intensi berperilaku. Teori diturunkan dari sebuah riset sosial-fisiologi ber-model persuasi dan berdasar berbagai teori sikap (*attitude theories*). ToRA dikembangkan lanjut menjadi Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior (TPB)*) dan Teori Hampiran Aksi Diberi Alasan (*Reasoned Action Approach (RAA)*), digunakan dalam diskursus sebagai Teori Pemahaman (*theory of understanding*).

Komponen normatif umumnya, khususnya norma sosial mengelilingi perilaku berkontribusi, apakah seseorang melakukan atau tidak melakukan perilaku tersebut. Intensi berperilaku ditentukan oleh sikap (*attitude*) terhadap perilaku dan norma subyektif, adalah sebuah keyakinan bahwa melaksanakan suatu perilaku akan memberi akibat yang diharapkan. Intensi makin kuat mendorong perilaku meraih hasil diharapkan, mendorong terjadinya suatu perilaku.

UU Keuangan Negara tersebut tidak cukup, apabila KSAP tidak kompeten, apabila kualitas SAP kurang memadai, maka independensi dan otoritas KSAP akan runtuh. Pada makalah berjudul *Top 4 Theories of Authority Organisation*, karangan Tanuja A, terbitan <http://www.businessmanagementideas.com/notes/management-notes/authority/top-4-theories-of-authority-organisation/4955>, dinyatakan berbagai hal sbb :

Empat teori utama tentang otoritas adalah teori klasik tentang otoritas formal, teori keberterimaan kekuasaan, teori situasi kekuasaan, dan teori otoritas berkompetensi.

Teori Keberterimaan Kekuasaan (*Acceptance Theory of Authority*) adalah sbb : Terdapat teori akseptasi tentang penerimaan publik atas suatu teori baru, bukan terkait pada teori otoritas. Artikel berjudul *Theory Acceptance*, terbitan [https:// www.scientowiki.com/ Theory_Acceptance](https://www.scientowiki.com/Theory_Acceptance) menjelaskan hal-hal sbb : Pada konteks saintonomi, konsepsi Teori Akseptasi di formulasi Hakob Barseghyan pada tahun 2015. Sebastian (2016) menyatakan bahwa teori akseptasi pada tataran ilmu menyatakan kondisi suatu konsep terakseptasi terbentuk bila dipakai sebagai deskripsi atau preskripsi tersedia (atau siap pakai) tentang suatu objek. Teori Keberterimaan Kekuasaan di formulasi Mary Parker Follet, kemudian dipopulerkan Chester Barnard. Agar kewibawaan atasan di mata anak buahnya paripurna, Barnard memberi tekanan struktur organisasi informal cq perilaku organisasi, bahwa penerimaan formal harus disertai penerimaan batin anak buah terhadap atasan. Pada organisasi formal seperti KSAP, akseptasi kekuasaan KSAP dibangun dengan uraian tugas, wewenang dan tanggungjawab yang bersifat resmi, bahwa pengguna SAP menerima tugas dan melaporkan hasil penerapan SAP, dalam sistem tatacara kerja berakuntansi dan sistem hubungan kerja formal berimbang/sanksi kerja karena mendapat / tak mendapat opini WTP BPK atas audit LK. Karena BPK menerima eksistensi KSAP dan memertimbangkan SAP, maka KSAP menjadi lebih berlegitimasi.

Teori eskalasi komitmen adalah sbb : Menurut artikel berjudul *Escalation of commitment* yang dimuat pada https://en.wikipedia.org/wiki/Escalation_of_commitment, adalah perilaku pantang mundur tatkala menemui hasil negatif dari keputusan, kegiatan atau investasi tertentu. Pelaku berisiko berperilaku irasional dengan meningkatkan komitmen pada kesepakatan, keputusan atau kegiatan sebelumnya. Eskalasi komitmen menjadi rasional bila probabilitas sukses upaya lanjutan adalah besar (*probable*). Berbagai teori terkait eskalasi-komitmen adalah (1) Teori Pertimbangan Pribadi (*Self Justification Theory*), (2) Teori Keagenan (*Agency Theory*), (3) Teori Pengambilan Keputusan Kognitif (*Cognitive Decision Making Theory*), dan (4) Teori Tekanan Kepatuhan (*Obedience Pressure theory*).

Teori Pertimbangan Pribadi (*Self justification theory*) mencakupi individu anggota KSAP , individu auditor LK dan individu pelaku akuntansi pemerintahan yang lain. Teori pertimbangan pribadi terkait teori eskalasi komitmen. Menurut artikel berjudul *Self-justification* <https://en.wikipedia.org/wiki/Self-justification>, bahwa pertimbangan dan keputusan yang tak sesuai kepercayaan pribadi tentang sesuatu hal, menyebabkan perasaan tak nyaman. Perasaan tak nyaman tersebut disebut disonans kognitif, yaitu dua buah kognisi yang tak selaras satu dengan yang lain.

Teori institusional berkaitan dengan teori entitas akuntansi (*Accounting Entity Theory*). Teori diturunkan dari teori organisasi dan konsep *bounded rationality*, terkait *evolutionary theory*, *institutional entrepreneurship* (Battilana, 2006; Greenwood and Hinings, 1996; Greenwood and Suddaby, 2006), *institutional sociology* (Di Maggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1987), bahkan terkait *metatheory* tentang hubungan kelembagaan, organisasi dan individu (Thornton et al., 2012). Judul artikel *Institutional theory* disiarkan melalui https://en.wikipedia.org/wiki/Institutional_theory, antara lain berisi informasi sbb : Teori Institusional memertimbangkan proses pembentukan struktur institusi, peraturan (*rules*), kaidah (*norms*) dan tatacara kerja rutin menjadi mapan sebagai panduan-otoritatif untuk perilaku sosial. Teori keinstitutional berada pada ranah teori organisasi. Institusi (lembaga, badan, organisasi) mempunyai logika berbeda dengan manusia. William Richard Scott (1995) menyatakan bahwa institusi adalah berbagai struktur sosial yang memiliki resiliensi tinggi karena berunsur budaya, norma dan regulasi, yang terpadu dengan sumberdaya dan aktivitas utama, yang memberi stabilitas dan makna dalam kehidupan sosial. Institusi tertransmisi oleh berbagai wadah (*carrier*) berbentuk lembaga, badan, organisasi apapun seperti perseroan terbatas, negara, pemerintah daerah, dll, termasuk sistem simbol, sistem rasional, dan rutin. Intitusi menggambarkan stabilitas dalam berbagai perubahan proses dan aktivitas. Resiliensi adalah kemampuan beradaptasi dan teguh dalam segala

situasi (Reivich & Shatte, 2002) karena kemampuan penguasaan emosi, pengendalian impuls (dorongan batin), optimisme, empati, kemampuan analisis dan menemukan sebab (akar) masalah, efikasi diri (komitmen dan keyakinan) dan berfikir positif.

Teori Strukturisasi merupakan persinggungan (*interface*) antara Teori Struktur dan Teori Keagenan. Dari sumber Wikipedia, menurut Prof. Benny H. Hoed, struktur adalah bangunan teoretis yang terdiri atas unsur-unsur yang berhubungan satu sama lain dalam satu kesatuan. Sebagai misal, terdapat pembagian struktur atas dan struktur bawah. Struktur mempunyai sifat totalitas, transformatif, dan otoregulatif. Menurut KBBI daring, istilah struktur bermakna (1) cara sesuatu disusun atau dibangun; susunan; bangunan; (2) yang disusun dengan pola tertentu; (3) pengaturan unsur atau bagian suatu benda; (4) ketentuan unsur-unsur dari suatu benda; (5) pengaturan pola dalam bahasa secara sintagmatis; (*Linguistik*). Teori Strukturisasi merupakan persinggungan (*interface*) antara Teori Struktur dan Teori Keagenan, sehingga disebut dualitas teori strukturisasi, karena mencoba mengoptimalkan sinergi kedua hal tersebut, sebuah teori yang upaya memahami perilaku sosial umat manusia dan individu manusia satu persatu, dalam perspektif berlawanan antara astruktur dan agen, antara perspektif mikro dan makro. Agen patuh terhadap struktur sosial nan-sah berlegitimasi, namun agen juga berkehendak bebas untuk mencoba mengubah struktur sosial nan-formal tersebut. Bagi Giddens, keagenan manusia dan struktur sosial bukan dua konsep atau konstruk terpisah, karena selalu bersama-sama menghasilkan aksi dan interaksi sosial.

Sambil mengkritik jalan pikiran para pakar abad 20 seperti Auguste Comte, Karl Marx, Max Weber, Émile Durkheim, Alfred Schutz, Robert K. Merton, Erving Goffman, and Jürgen Habermas, sambil merangkul subyektivisme dan obyektivisme ilmu sosial, bagi Anthony Giddens, hampiran ontologis melibatkan berbagai pakar disiplin ilmu seperti *anthropologists*, *social scientists* dan *sociologists*, yang berbeda dengan berbasis penyederhanaan / penerimaan tanpa skeptisme pada artefak-teknis *actor-network theory*. Gregor McLennan mengusulkan penamaan teori strukturisasi menjadi "Dualitas struktur dan agen". Dalam menilai sistem sosial, *structuration theory* menilai struktur, modalitas (yaitu konversi struktur menjadi aksi) dan interaksi. Interaksi adalah aktivitas agen dalam sebuah sistem sosial, tempat dan waktu tertentu, bersifat rutin. Dalam teori keagenan, Direksi korporasi adalah agen yang beraktivitas dalam sebuah sistem sosial PT. Terdapat peraturan (*rules*) adalah bingkai (*frame*) yang mengatur *interface agen* dengan berbagai struktur sosial, misalnya UU PT dan POJK tertentu mewajibkan Direksi PT emiten PM dan/atau lembaga keuangan membuat Laporan Keuangan. Bingkai memberi rasa aman bagi agen, keterdugaan aktivitas agen memberi aman bagi pemangku kepentingan di luar korporasi. interaksi agen dan struktur diupayakan menjadi rutin (berulang) dan ter-institusionalisasi melalui hukum, peraturan, menjadi kebiasaan-sosial ter-institusioaniasi, mudah di ulang atau di reproduksi.

Menurut Giddens, terjadi perubahan zaman, terjadi perubahan cara hidup berbasis tempat dan waktu pada dunia yang makin-terkoneksi pada jarak-jauh bahkan global, berpengaruh pada sistem, struktur bahkan diri dan identitas diri, menimbulkan dilema diri (*Dilemmas of the Self*), bahwa setiap orang tetap melanjutkan kehidupan pribadi masing masing, dan karena kondisi fisik tubuh, setiap saat, setiap orang terkontekstualisasi pada waktu dan tempat. Bagi Giddens, sistem adalah pola pengelompokan hubungan tentang berbagai hal, sementara struktur adalah praktik spesifik dalam mematuhi peraturan (*rule*) dan pendayagunaan sumberdaya. Sesuai teori keagenan, sebagai agen pemerintah pusat, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai agen mendapat perintah resmi Presiden untuk menyusun sebuah Standar Akuntansi Desa, dan pemakalah ditunjuk KSAP sebagai pimpinan Tim Kecil Perumus konsep sementara SAP Desa sampai dengan proses revisi konsep-publikasian sesuai pertimbangan BPK dan proyek terhenti pada rapat bersama antar Kementerian di kantor Menhukham. Eskalasi komitmen dilakukan oleh Wamenkeu untuk menggalang berbagai pertemuan antar KL, dan gagal. Pengumpulan bahan baku proyek SAP Desa, studi banding pribadi dan berbagai studi pustaka pribadi menjadi sebuah buku berjudul Akuntansi Desa, diterbitkan oleh Salemba Empat tahun 2018 dengan judul Akuntansi Desa.

CLASSIFICATION OF THEORY

- Pragmatic approach – observing the behaviour of accountants or those who use the information provided by them.
- Syntactic approach – logical argument, based on a set of premises.
- Semantic approach – concern with the way theories correspond to real-world events.
- Normative approach – based on semantic and syntactic.
- Positive approach – test hypotheses against actual events.
- Naturalistic approach – individual cases and do not try to generalize.

Pada teori Tekanan Kepatuhan Konformitas (*Obedience Pressure Theory*), Brehm & Kassin (1993) menyatakan bahwa teori pertimbangan pribadi dapat dikalahkan oleh kecemasan akan penolakan sosial dari suatu kelompok penekan, sehingga pelanjutan proyek terancam gagal itu dilanjutkan berdasar arahan kelompok tersebut. Pada Majalah *BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING*, Volume 18, 2006, halaman 19–35, disajikan artikel karangan Stan Davis, Wake Forest University, F. Todd DeZoort, The University of Alabama, dan Lori S. Kopp, University of Lethbridge, berjudul *The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack* sumber http://arikamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/09/davis_budgetary-slack.pdf, antara lain bahwa penyusutan informasi atau pemalsuan laporan dilakukan bawahan berupaya patuh, kepada atasan (Lukka 1988; Douglas and Wier 2000; Webb 2002), auditee berisiko berkuasa meminta kepatuhan auditor independen, dan auditor mengalami konflik batin (Lord and DeZoort 2001; DeZoort and Lord 1994), individu dalam tekanan kekuatan kepatuhan berisiko membuat keputusan berlawanan dengan kecenderungan batin (*attitude*), kepercayaan (*belief*) dan nilai-nilai, sebagian, karena mereka dapat melepas-tanggungjawab atas akibat pelaksanaan instruksi atasan (Milgram's (1974)). Sejalan dengan itu, teori atribusi (antara lain, Hewstone 1983; Myers 1987) menyatakan bahwa individu pelaku aksi-niretis cenderung meng-atribusi-kannya ke individu yang lain atau faktor eksternal. Berdasar teori atribusi tersebut, pengikut fanatik moral kepatuhan merasa heran tatkala ia ditangkap dan diadili oleh hukum positif untuk suatu pelaksanaan perintah atasan (misalnya melakukan pembantaian massal rakyat jelata) dalam sebuah sub-kelompok masyarakat bertema kesatuan perintah (*unity of command*) apalagi mendapat hukuman mati dari atasan bila tak melaksanakan perintah tersebut.

Pada tataran *Cognitive Dissonance Theory*, umpan balik berupa laporan pelaksanaan tugas yang tidak konsisten dengan cetak-biru-proyek, menyebabkan persepsi keliru (*dissonant cognition*) pemberi

tugas, menghasilkan perubahan instruksi kerja yang makin menyimpang dari cetak-biru-semula (*generative cognition*), menghasilkan kondisi pengeluaran sumberdaya cq anggaran bertema “lain gatal, lain digaruk”

KANDUNGAN TEORI AKUNTANSI PEMERINTAHAN DALAM SAP

Goldberg (1949) menyatakan bahwa teori berevolusi, mengalami perubahan status keberterimaan atau penolakan. Teori itu sendiri mengalami perubahan tersesuai perubahan lingkungan-akuntansi. Macre (1981) berpendapat bahwa perubahan teori akuntansi di bawa dan diubah oleh IFRS.

Carl Gustav Yung berujar; Kebutaan massal sebuah bangsa lebih mengerikan dibanding perang, kelaparan dan kemiskinan, warga-bangsa bersama-sama bergandengan tangan menuju jurang kehancuran. Akuntansi akrual antara lain adalah tentang utang atau piutang. Kebutaan bangsa akan utang negara adalah fatal.

Dasar akrual akuntansi pemerintahan di tetapkan UU Keuangan Negara. Kebutuhan akan informasi hak dan kewajiban keuangan negara tiba-tiba saja muncul tatkala resesi global mengguncang dunia pada sekitar 1998. Indonesia terpuruk utang dan IMF melalui Michael Camdessus memberi bantuan bersyarat, antara lain pembentukan UU kepailitan, UU PT, UU keuangan negara, UU perbendaharaan negara, UU pemeriksaan keuangan negara oleh BPK, dan kewajiban NKRI membentuk Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual melalui Komite Standar SAP nan-independen dari kekuasaan pemerintahan dan kekuasaan lain.

Kerangka Konseptual (Paragraf 88 KK) memuja keandalan pengukuran, sehingga sengaja memilih jumlah moneter akrual akibat suatu keadaan, peristiwa atau transaksi, mengutamakan nilai-historis perolehan awal aset pemerintah (Kerangka Konseptual Paragraf 98), bukan berbasis nilai wajar saat transaksi. NKRI masih rawan KKN. Berbasis teori *bounded rationality*, KSAP membentuk disiplin rasionalitas khas NKRI, situasi dan kondisi negara umumnya, situasi pemerintahan khususnya, lebih khusus lagi situasi APBN/D dan manajemen risiko keuangan negara.

Bounded rationality adalah sebuah logika berfikir akuntan dan ilmu akuntansi yang berbeda dengan cara berfikir umum atau bidang ilmu lain. Sebagai misal, istilah LK berkualitas tinggi disebut LK Beropini Audit WTP (Wajar Tanpa Pengecualian).

Makalah berjudul *Bounded rationality*, diunggah pada https://en.wikipedia.org/wiki/Bounded_rationality oleh Wikipedia, menyatakan berbagai hal sbb :

Rasionalitas terbatas adalah gagasan bahwa nalar dibatasi kemampuan pengumpulan input, kemampuan kognitif pikiran (*mind*), batas waktu pengambilan keputusan, sebagai faktor pemuas hasil-keputusan, tidak memburu keputusan berkualitas optimal. Pada tataran ilmu matematika, Herbert A. Simon menyatakan rasionalitas terbatas sebagai sebuah pemodelan pengambilan keputusan umum, optimalisasi hasil (misalnya model versi *Lagrange*) atau *goal programming*. Simon 1957b: 198; Klaes & Sent 2005 menyatakan, teori rasionalitas terbatas terkait teori heuristik, yang merupakan pendangkalan lebih lanjut proses keputusan bertaraf naif, melahirkan pepatah “bagai katak di bawah tempurung”. Herbert A. Simon dalam karya berjudul *Models of Man*, menyatakan bahwa individu manusia tak mungkin sepenuhnya rasional, berbagai aksi dipengaruhi faktor-faktor irasional dalam otak individu tersebut. Kedua, pada makalah lain, pakar tersebut menyatakan bahwa berbagai agen rasional terbatas (*boundedly rational agents*) menghadapi keterbatasan informasi dan pengalaman dalam memecahkan masalah rumit. Berbagai pakar memperluas pemodelan Rasionalitas Terbatas (*Bounded Rationality*), antara lain Ariel Rubinstein mencipta prosedur pengambilan keputusan nan-spesifik, Gerd Gigerenzer membuat sarana optimalisasi keputusan bagi manusia tuna-optimalisasi berbasis model heuristik alih-laih menggunakan pemodelan optimalisasi, Huw Dixon

menyarankan upaya mendekati kondisi optimum melalui *epsilon-optimization*. Edward Tsang mengunggulkan computational intelligence diatas metode algoritma dan metode heuristik, Tshilidzi Marwala and Evan Hurwitz meredefinisikan Rasionalitas Berbatas dalam Revolusi 4.0 makin berbasis hukum Moore, intelegensi aritifisial dan Big Data. Jaringan sosial umumnya, media sosial khususnya, mengubah konsep Rasionalitas Berbatas, Kasthurirathna dan Piraveenan menemukan perluasan basis keputusan karena kemudahan akses pada informasi mudah pakai dari dunia maya.

Artikel berjudul *Bounded Rationality*, terbitan maya vide <https://plato.stanford.edu/entries/bounded-rationality/>, bertanggal 30 November, 2018 menjelaskan berbagai hal sbb : Herbert Simon memperkenalkan istilah "*bounded rationality*" (Simon 1957b: 198; juga Klaes & Sent 2005) mengganti asumsi rasionalitas sempurna (*perfect rationality*) manusia sebagai makhluk *homo economicus* menjadi kapasitas agen berasionalitas terbatas dan berbatas. Teori kegunaan diharapkan (*Expected Utility Theory*) adalah sebuah sistem aksioma dibanding sebuah obyek disebut prospek, terkait probabilitas konsekuensi pasti, dimana probabilitas dan konsekuensi diketahui agen. Hipotesis Kegunaan Diharapkan (*Expected utility hypothesis*) versi Bernoulli (1738) menyatakan bahwa agen cenderung memaksimalkan utilitas diharapkan (*maximize expected utility*), memenuhi syarat 3 batasan (*constraint*) yaitu keteraturan-ketertiban, kesinambungan dan kebebasan (*ordering, continuity, and independence*) versi Neumann & Morgenstern (1944). Kondisi keteraturan atau ketertiban memenuhi syarat lengkap dan transitif (*complete and transitive*), *kondisi kesinambungan bersifat Archimedean*.

Sebuah teori deskriptif bertujuan menjelaskan atau memprediksi tentang fakta pertimbangan dan/atau keputusan yang dilakukan. Teori preskriptif bertujuan menjelaskan dan merekomendasi pertimbangan dan keputusan yang sebaiknya dilakukan. Teori normatif bertujuan memerinci atau men-spesifikasi standar-normatif yang digunakan untuk evaluasi pertimbangan dan keputusan. Teori deskriptif tentang matematika berurusan dengan psikologi penalaran aritmatik, sebuah model pendugaan (*aproksimasi*) bilangan pada hewan, atau sebuah algoritma untuk penerapan presisi-arbitrair matematik dalam komputer digital.

Aksiomisasi aritmatik versi Peano adalah sebuah standar normatif tentang aritmatika paripurna, yang men-distilasi angka-aritmatik-alamiah menjadi fungsi bagi sebuah jumlah, agar berbeda dengan yang lain dan untuk induksi matematis. Menurut Tarski, Mostowski, & Robinson (1953), seseorang mungkin memilih induksi matematik versi Robinson berupa fragmen-bebas-induksi versi aritmatika Peano, atau meng-aksioma-kan suatu sistem aritmatika kardinal dalam sebuah hirarki pada suatu kardinal besar. Perilaku rasional berbeda dengan aritmatika yang lebih jelas pisah batas dan berwujud angka-angka. Dalam dunia nyata, memilih diam berarti sudah beraksi.

Rasionalitas prosedural muncul tatkala Simon bergeser perhatian atau fokus dari sekadar perilaku berbasis penalaran menjadi perilaku terpilih. UU tentang APBN NKRI merupakan perilaku terpilih bangsa dalam merencanakan masa depan bangsa dan bagaimana mengatur penerimaan dan penggunaan dana diperoleh bangsa, terkait pada biaya- manfaat (dalam konteks *accuracy-effort trade-off theory*, Model Simon tentang *satisficing strategy, improper linear models*, terkait teori *cognitive judgment and decision-making* dan *cumulative prospect theory*) ber APBN secara normatif berhasil optimal. UU mengatur perilaku terpilih, namun tanpa sengaja menyediakan celah perilaku menyimpang yang tersedia pada pasal-pasal APBN Perubahan dengan berbagai alasan masuk akal dan mulia, merupakan rasionalitas prosedural kurang sehat. Pada teori kepemimpinan dinyatakan bahwa visi seorang presiden adalah 50 tahun ke depan, visi seorang menteri sejauh 25 tahun kedepan, sehingga hampiran APBNP menggelikan. Kualitas keputusan vs biaya keputusan merupakan konsep populer dalam teori Rasionalitas Berbatas, terutama dalam ilmu ekonomi (Stigler 1961) umumnya, pemodelan optimalisasi berbatas (*constraint*) khususnya. Agen berasionalitas-berbatas melakukan maksimalisasi-kegunaan (*utility*) setelah semua batasan (*constraint*) jelas (Arrow 2004), sesuai kecenderungan batin agen dengan pengabaian faktor-sebab-akibat-kausal antar berbagai keputusan (M. Friedman 1953), dilanjutkan riset (Simon 1955a: 100) tentang pengambilan keputusan dalam situasi liar tak-terkendali (*wild*) dan upaya teori global penyederhanaan pengambilan keputusan. Kepemuasan (*Satisficing*) adalah strategi adalah pilihan (*opsional*) sampai kita menemukan

kondisi/kinerja/hasil melebihi aspirasi (*ekspektasi*) kita tentang hal itu, hanya dapat terjadi apabila tidak bertujuan maksimalisasi (Simon, 1957). Kepuasan terpenuhinya aspirasi dilakukan dengan pemodelan optimalisasi bahkan hampiran mencapai taraf keluaran-cukup- baik (*good enough outcome*), menjadi mungkin. Teknik Optimasi Pemuasan Hibrida (*Hybrid optimization-satisficing techniques*) digunakan dalam mesin belajar (*machine learning*) bila berbagai metrik tersedia namun tak-dapat-diramu menjadi sebuah nilai tunggal. Selten (1988) memperkenalkan model pengambilan keputusan bernama Teori Adaptasi Aspirasi (*aspiration adaption theory*) untuk pengelolaan sasaran yang tak dapat dibandingkan satu dengan yang lain. Pengambil keputusan memperoleh sebuah vektor dari berbagai variabel-sasaran. Teori prospek kumulatif (*cumulative prospect theory*) Tversky merupakan pemodelan pertama yang memasukkan unsur pengetahuan dalam pengambilan keputusan. Teori Prospek Kahneman dan Tversky menemukan empat lingkungan pengambilan keputusan, yaitu ketergantungan pada referensi, penghindaran kerugian, penurunan pulangan dan pembobotan probabilitas. Analisis Rasional (*Rational analysis*) adalah sebuah metode diterapkan pada ilmu kognitif, menjelaskan mengapa suatu sistem kognitif menghasilkan suatu perilaku unik. Sistem kognitif tersebut mencakupi identifikasi sasaran diinginkan, tekanan kekuatan & kondisi lingkungan dan keterbatasan kemampuan perhitungan subyek, menghasilkan sebuah solusi optimal bagi yang bersangkutan (Marr 1982; Anderson 1991; Oaksford & Chater 1994; Palmer 1999). Analisis Rasional berhubungan Teori Rasionalitas Berbatas (*bounded rationality*) berada dalam ranah studi ingatan atau memori (Anderson & Schooler 1991), di mana proses pelupaan (pelepasan informasi tak berharga dari ingatan) merupakan bagian proses seleksi dan penyimpanan informasi berharga (relevan) bagi masa depan individu tersebut (Marr 1982; Anderson 1991; Oaksford & Chater 1994; Palmer 1999).

Akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*) digunakan sebagai basis desain SAP meliputi pertimbangan perilaku seluruh pemangku kepentingan terhadap faktor-faktor penentu kualitas LK pemerintahan antara lain kualitas standar akuntansi, kualitas sistem akuntansi dan pelaporan LK. Kualitas standar akuntansi harus jelas dan tegas, sederhana dan mudah dilaksanakan, konsisten dan tahan lama, frekuensi amandemen terpendek 1.000 hari. Kualitas sistem akuntansi dan pelaporan LK mencakupi (1) kualitas data, seluruh jenis input (man, money, machine, information etc) yang dibutuhkan, kualitas proses, dan kualitas output (yaitu *Error Free Real Time FS*). Kualitas bahan (*on line transaction only*), kualitas perangkat keras dan perangkat lunak yang bebas dari polusi perilaku menyimpang (psikopat akuntansi), real-time-accounting, zero-punh-accounting (tak ada input menggunakan tenaga manusia), audit berkala terhadap perangkat keras dan lunak, agar terjamin sesuai standar, program harus bebas dari rekayasa akuntansi (*accounting fraud*), (2) budaya entitas pelaporan LK, falsafah manajemen cq etika dianut, profesionalisme SDM akuntansi dan pelaporan LK, (3) sistem pencegahan kecurangan akuntansi dan risiko pengungkapan tidak paripurna, (4) sistem deteksi kecurangan akuntansi & pelaporan LK, (5) LK tepat waktu dan mendapat opini WTP auditor independen, (5) Informasi terpenting dasar pertimbangan DPR/D, informasi akuntansi selalu disajikan berdasar survai kebutuhan pembaca LK (*needs assesment*), (6) kualitas profesional *manajemen proses akuntansi* nan-berintegritas, efektif dan efisien, (7) Pedoman akuntansi dilengkapi manual tendensi perilaku pemangku-kepentingan, terutama meliputi perilaku internal pemerintahan. Perilaku internal mencakupi seluruh SDM terlibat pada penyusunan sistem akuntansi dan proses pelaporan LK, terutama SDM Perbendaharaan dan SDM Akuntansi. Berdasar semua hal tersebut, KSAP berpendapat bahwa Basis Nilai Historis adalah basis terbaik bagi NKRI yang sedang memerangi Korupsi.

Melakukan imitasi (*imitation*) adalah perilaku lazim makhluk manusia sejak zaman dahulu kala, menyebabkan adaptasi budaya lebih cepat dibanding adaptasi genetika (Bowles & Gintis 2011). Desain otak manusia dirancang agar adaptif terhadap lingkungan hidup (Barkow, Cosmides, & Tooby 1992) berisiko meniru berbagai budaya tak-layak-tiru, disebut peniruan-nan-bodoh (*the risk is the adoption of maladaptive norms or stupid behavior*). Globalisasi ditandai oleh dorongan konvergensi SAK tiap negara kepada IFRS atau IPSAS, dan tiap bangsa mengukur-diri apakah mampu (*environmental affordances*) melakukannya sambil menghindari perilaku bodoh ber-konvergensi SAK. Rasionalitas terbatas (*bounded rationality*) adalah kenyataan sehari-hari kehidupan manusia. Sistem kognitif bekerja dengan baik dengan bahan-baku terbatas (mis. sampel terbatas), berbasis teori pertaruhan (*game theory*), prediksi masa depan dapat dilakukan secara tepat berbasis satu atau dua informasi saja. Didalam logika, termaktub pertimbangan intuitif secara statistis berbasis ingatan/memori, sehingga makhluk manusia disebut *intuitive statisticians* dengan intelegensi makhluk ber nama *homo statisticus*

Makalah berjudul *Theory of reasoned action* dari sumber https://en.wikipedia.org/wiki/Theory_of_reasoned_action, Wikipedia, *the free encyclopedia*, menjelaskan berbagai hal yang dielaborasi dan dilengkapi berbagai contoh terkait ilmu akuntansi sebagai berikut :

Perilaku seorang manusia merdeka selalu terkait motivasi diri untuk melakukan suatu aksi. Intensi melakukan suatu perilaku adalah pemrediksi, apakah yang bersangkutan melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku.

Berada pada domain Teori Komunikasi (*Communication Theory*), pada Teori Aksi Diberi Alasan (*Theory of Reasoned Action (ToRA or TRA)*), Martin Fishbein dan Icek Ajzen (1967) bertujuan menjelaskan hubungan sikap (*attitude*) dan perilaku, bertujuan memrediksi perilaku berdasar sikap dan intensi berperilaku. Teori diturunkan dari sebuah riset sosial-fisiologi ber-model persuasi dan berdasar berbagai teori sikap (*attitude theories*). ToRA dikembangkan lanjut menjadi Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior (TPB)*) dan Teori Hampiran Aksi Diberi Alasan (*Reasoned Action Approach (RAA)*), digunakan dalam diskursus sebagai Teori Pemahaman (*theory of understanding*).

Komponen normatif umumnya, khususnya norma sosial mengelilingi perilaku berkontribusi, apakah seseorang melakukan atau tidak melakukan perilaku tersebut. Intensi berperilaku ditentukan oleh sikap (*attitude*) terhadap perilaku dan norma subjektif, adalah sebuah keyakinan bahwa melaksanakan suatu perilaku akan memberi akibat yang diharapkan. Intensi makin kuat mendorong perilaku meraih hasil diharapkan, mendorong terjadinya suatu perilaku.

Penerapan *konsep rasionalitas terbatas (bounded rationality)* melahirkan gagasan LK sebagai sarana pembersih KKN melalui peningkatan akuntabilitas keuangan dan transparansi keuangan pemerintahan, antara lain menyebabkan pilihan strategis KSAP dalam bentuk (1) akuntansi berbasis akrual paripurna, akuntansi nilai historis dan azas realisasi, seperti dinyatakan pada Kerangka Konseptual, (2) strategi adopsi, adaptasi atau penolakan sementara suatu pernyataan IPSAS, misalnya Imbalan Kerja, IPSAS khas untuk entitas sektor publik non-pemerintahan, (3) penyesuaian seluruh produk KSAP dengan hukum positif yang berlaku, terutama kesesuaian dengan UU, (4) mengindahkan proses politik, misalnya pada pembuatan SAP Desa, pengaturan akuntansi transfer, BLU dan lain-lain.

Sebagian oposisi terhadap akuntansi nilai historis adalah para akuntan atau pakar yang terbingkai dalam akuntansi nilai wajar versi IFRS/IPSAS. Pada makalah berjudul Framing effect dari sumber [https://en.wikipedia.org/wiki/Framing_effect_\(psychology\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Framing_effect_(psychology)), Wikipedia, *the free encyclopedia*, ditemukan bahwa : Dampak pembingkai berada dalam ranah ilmu psikologi. Dampak pembingkai adalah kekeliruan daya tangkap otak (*cognitive bias*) akibat penggunaan semantik positif atau negatif, misalnya baik-buruk, untung-rugi dll. Bias persepsi otak mungkin disebabkan perluasan data tak relevan (*extensionality violation*), karena itu penerapan azas *full disclosure* dalam LK bermakna informasi paripurna namun tak berlebih sehingga penyusutkan. Manusia cenderung menghindari risiko apabila pernyataan dibingkai secara positif, cenderung mengambil risiko apabila

pernyataan dibingkai secara negatif. Keuntungan atau kerugian diletakkan pada uraian penjelasan hasil.

Apa keuntungan/kerugian basis akuntansi historis dibanding basis akuntansi nilai wajar ? Teori prospek (*Prospect Theory*) menyatakan bahwa kerugian lebih penting ketimbang keuntungan sama besar dengan kerugian tersebut, karena keuntungan memang menjadi maksud atau tujuan yang diharapkan terjadi. Orang juga lebih suka informasi kredibel, kepastian bentuk dan besar kerugian.

Dalam artikel berjudul *Affective Forecasting*, Timothy D Wilson, Daniel T Gilbert, dalam program *Advances in Experimental Social Psychology* (2003) menyatakan bahwa dampak pembingkai akan memberi fokus kepada hal-hal penting, strategis dan jangka panjang yang terpilih masuk kedalam bingkai sorotan/analisis, berisiko kekeliruan perhatian pada hal-hal menarik dan mengabaikan hal-hal penting. Pembingkai meningkatkan ketepatan ramalan atau proyeksi. Pengabaian suatu faktor sebaiknya dibahas pada tataran konsep dampak isolasi (*The isolation effect*).

Benedetto De Martino, dalam *jurnal Neuroscience of Preference and Choice*, 2012, menyajikan makalah berjudul *The Framing Effect: the Role of Amygdala in Mediating Appetitive-Aversive Responses*, antara lain menyatakan :

Dampak pembingkai mungkin merupakan contoh terbaik tentang dampak bias-persepsi dalam pilih-memilih (Tversky & Kahneman, 1981).

Pada makalah *Decision Making*, Krishna P. Miyapuram, V.S. Chandrasekhar Pammi, melapor pada ; *in Progress in Brain Research*, 2013, antara lain : Pengaruh pengambilan keputusan atas-bawah terkait dampak pembingkai (*The Framing Effect*, Tversky and Kahneman, 1981) menghasilkan *cognitive bias*, yang berbeda apabila menggunakan hampiran bawah-atas sesuai *prospect theory*. Menurut Teori Afeksi Keputusan (*Decision Affect Theory*) , respon terhadap hasil tergantung fakta sebaliknya sebagai pembanding. Suatu hasil (*outcome*) terpilih menjadi bernilai lebih besar/kecil tergantung pada apakah hasil alternatif akan lebih besar/kecil.

Sebagai pengandaian, di ramalkan 10 tahun sejak perubahan basis akuntansi nilai historis ke nilai wajar, azas realisasi diganti comprehensive income reporting, LK tak berfungsi sebagai sarana kendali internal dan akuntabilitas pemerintahan, KKN tumbuh subur, dan seluruh bangsa menyesal. Teori penyesalan (*Regret theory*) adalah sebuah model deskriptif yang lain tentang perilaku pilihan manusia melibatkan perbandingan fakta sebaliknya (Loomes and Sugden, 1982). Individu menyesal (*regret*) tatkala hasil (*outcome*) pilihan keputusan ternyata lebih rendah dari hasil alternatif keputusan lain yang tidak dipilih. Individu merasa lega tatkala hasil (*outcome*) pilihan keputusan ternyata lebih tinggi dari hasil alternatif keputusan lain yang tidak dipilih.

Bagi Coricelli et al.(2007), perbedaan rasa tidak puas (*disappointment*) dan rasa menyesal (*regret*) adalah sbb :

- Pada kasus penyesalan, individu hanya mengetahui hasil pilihan yang telah dilakukan.
- Pada kasus tidak puas, individu memperoleh umpanbalik hasil secara lengkap, yaitu hasil (*outcome*) pilihannya dan hasil bukan pilihannya.

Berbagai pemodelan perangkat lunak menggunakan teori sinyal penyesalan (*regret signal theory*), menurut Cohen (2008) Marchiori and Warglien (2008) menggunakan (1) sinyal pemrediksi kesalahan berdasar sejarah standar deviasi faktual internal, atau (2) sinyal kesalahan fiktif (*fictive-error signal*) berbasis algoritma masa depan yang makin berbasis studi neurofisiologikal dan *neuro imaging*.

SAP NKRI berbasis hukum formal umumnya, UU Keuangan Negara , UU Pemerintahan Daerah dan UU Desa khususnya, pendirian KSAP dan pengangkatan anggota KSAP berbasis PP dan Keppres,

produk KSAP berupa SAP diterbitkan dalam bentuk PP atau Permenkeu. Konsep SAP mendapat pertimbangan BPK sebelum diterbitkan sebagai PP.

Karena SAP berstatus produk hukum NKRI, maka KSAP membentuk Tatacara Wajib Penyusunan SAP berbasis GCG. Hukum formal transaksi keuangan berbasis realisasi anggaran dan SPM, karena itulah akuntansi menggunakan bukti akuntansi formal tersebut, disebut akuntansi berbasis nilai historis (atau kenyataan, atau aktual) pada tanggal transaksi perolehan, bukan nilai wajar. Pencatatan nilai perolehan dengan nilai wajar berisiko melanggar kaidah hukum positif tentang nilai-legal, nilai-formal, nilai-sah berkabut KKN umumnya, beraroma mark-up khususnya. Akuntansi berbasis nilai wajar pada tatahukum formal NKRI yang memuja kebenaran (nilai historis, apa adanya) , berisiko menuai tuduhan akuntansi kreatif (*creative accounting*) dan tergolong ilmu sulap, dalam pameo “ anda boleh melakukan *mark-up* pengadaan ,sepanjang harga di SPM akibat *mark-up* tidak lebih besar dari harga-pasar- bebas”. Mark C. Suchman berpendapat bahwa legitimasi adalah persepsi atau asumsi tergeneralisasi bahwa aksi entitas adalah tepat dan layak didalam suatu sistem, norma, nilai, kepercayaan dan definisi sosial, bebas dari aspirasi individual masyarakat yang bertentangan, tidak independen terhadap masyarakat secara keseluruhan. Pemerintah berlegitimasi tatkala menikmati persetujuan publik melalui DPR/D, walau berbagai individu anggota masyarakat tidak setuju. Mark C. Suchman menetapkan tiga jenis legitimasi, yaitu legitimasi pragmatis, legitimasi moral dan legitimasi kognitif. Dengan demikian akuntansi nilai wajar rentan legitimasi informasi.

Hampir tak ada dimensi LK Pemerrintah untuk investor Pasar Modal. Namun, kurang adil rasanya apabila tak menguotasi mazhab akuntansi nilai wajar yang bertujuan agar LK bernilai guna bagi keputusan investor . Menurut artikel berjudul *Accounting Theory - Decision Usefullness Approach* terbitan <http://essaywriters-blog.blogspot.com/2013/05/accounting-theory-decision-usefullness.html>, Teori Maslahat LK bagi Pengambilan Keputusan mencakupi berbagai hal sbb :

- Siapa pembaca atau pengguna LK ?
- Bagaimana cara agar LK memberi manfaat optimal bagi sebagian besar atau kelompok terbesar dan paling berpengaruh pengguna LK ?
- Apakah informasi untuk pengambilan keputusan setiap kelompok pengambil keputusan telah memadai ?
- Teori Keterwakilan (*Stewardship theory*) sebaliknya dari Teori Maslahat LK bagi Pengambilan Keputusan.
- Teori ekonomi , keuangan dan investasi terkait Teori Maslahat informasi Keuangan bagi Pengambilan Keputusan, pada khususnya Teori Pengambilan Keputusan.

Artikel CPA Australia berjudul *ARE FINANCIAL REPORTS STILL USEFUL TO INVESTORS?* Dimuat pada https://www.cpaaustralia.com.au/~/_media/corporate/allfiles/_document/_proffesional-resources/reporting/the-effect-of-industry.pdf?la=en, antara lain mengungkapkan hal-hal sbb :

Disamping sumber informasi lain, sepanjang beberapa puluh tahun terakhir LK digunakan para investor untuk mengevaluasi kualitas opini audit LK dan pertanggung-jawaban agen umumnya, kesehatan keuangan khususnya, lebih khusus lagi evaluasi posisi, kondisi dan kinerja keuangan entitas LK , sebagai salah satu basis keputusan investasi. Secara empiris dominasi LK sebagai salah satu bahan pertimbangan untuk keputusan investasi ternyata terus menurun, antara lain karena investor memperoleh berbagai sumber informasi lain sebagai dasar keputusan investasi. Walaupun bobot peran makin menurun, diramalkan bahwa LK akan tetap menjadi salah satu sumber informasi penting bagi investor.

Terjadi gejala penurunan relevansi LK , daya guna atau penggunaan LK bagi pengambilan keputusan investasi karena

- Ketidakmampuan menyajikan nilai korporasi terkait aset-nirwujud-berbasis pengetahuan
- Rumpang ke-segeraan penyampaian LK
- Munculnya basis pengukuran lain yang bukan berbasis standar akuntansi untuk penilaian
- LK makin panjang, lebar dan makin rumit dipahami.

Di Pasar Modal AS, pada tahun 1950 an, Laba Bersih dan Ekuitas PS menjelaskan 90% informasi harga saham pada tahun 2013 menjelaskan 50% harga saham. Di Pasar Modal Australia, informasi laba netto dan ekuitas PS menjelaskan 64% harga saham. Para investor memandang LK mempunyai peran konfirmatoris dalam penilaian kinerja entitas dan basis historis LK memberi masukan awal kepada model investasi dan tujuan berinvestasi. LK auditan memberi rasa percaya bahwa utang di lunasi, dan laba berkelanjutan akan menjamin dividen dan pertumbuhan modal, nilai wajar investasi memberi rasa percaya untuk berinvestasi. LK memberi basis estimasi nan-baik bagi ramalan kinerja laba dan kondisi ekuitas di masa depan, lalu memberi konfirmasi bahwa ramalan tersebut ternyata benar.

Dengan segala kekurangannya, LK auditan diakui investor sebagai informasi paling layak-baca karena memberi secara runtut jalinan kisah keuangan entitas masa lalu umumnya. Sebagai salah satu basis prediksi bisnis arus kas masa depan khususnya. Di Australia, terjadi penurunan kemampuan. LK memprediksi kinerja keuangan masa depan, menjadi 49 % dapat dijelaskan LK.

Sejumlah besar investor menggunakan Laporan Laba untuk memprediksi kemampuan laba masa depan, terdapat banyak investor bernilai (*value investor*) menggunakan neraca sebagai basis keputusan investasi. Sebagian investor tak dapat mengambil keputusan investasi tanpa melihat laporan Laba dan Neraca. Informasi laba berguna untuk menaksir kemampuan pengembalian utang di masa depan, sementara neraca menggambarkan jenis dan nilai aset yang mampu memberi kedamaian hati investor. Seberapa penting neraca atau laporan laba, tergantung pada jenis industri masing-masing. Pada industri asuransi misalnya, para investor melihat potensi neraca mencipta nilai tambah bagi investor, ketimbang mengevaluasi Laporan Laba. Para investor ber-investasi jangka panjang membuat penilaian besar dan stabilitas laba masa depan dalam jangka panjang.

Di Australia pada tahun 2015, secara empiris rata R² sebesar 49% bagi Laporan Arus Kas, berarti Laporan Arus Kas menjelaskan 49% harga saham beredar. Bagi sementara investor, Laporan Arus Kas adalah informasi keuangan paling nyata (*real*). Laporan arus kas memberi informasi tentang sumber kas masuk dan aliran kas keluar, dan informasi pendarahan kas (*cash bleeding*) atau surplus kas yang harus di cocokkan dengan struktur Neraca umum untuk meyakini pengulangan kas masuk dan kas keluar diharapkan terjadi dimasa yang akan datang.

Investor AS mempunyai lebih banyak sumber informasi lain disamping LK auditan sebagai dasar keputusan investasi. LK AS berbasis standar akuntansi berhampiran peraturan (*rule based*) sedang LK Australia berbasis IFRS berhampiran prinsip (*principle based*).

SUBSTANSI MENGUNGGULI BENTUK

Konsep Substansi Mengungguli Bentuk bagi KSAP dan SAP adalah sbb :

Substansi SAP dibentuk KSAP berdasar (1) teori, kaidah, postulat, konsep dan prinsip akuntansi berterima umum di muka bumi , (2) ditambah berbagai rujukan substansial dari standar berterima

dunia atau nasional NKRI, dan (3) hukum positif NKRI tentang hal-ikwal pos LK yang diatur dalam Kerangka Konseptual, PSAP khusus tentang suatu pos LK , Tafsir PSAP (interpretasi SAP atau IPSAP) dan Buletin teknis (Bultek SAP) khas NKRI.

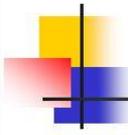
KSAP menggunakan prinsip berbasis pepatah-petitih “ Dimana bumi di pijak, Disitulah langit di junjung” berkonsekuensi pengutamaan butir 3 tersebut di atas umumnya, khususnya harus selaras kaidah “ PP tentang SAP batal demi hukum, bila bertentangan dengan hukum positif di atas PP tersebut”. (a) substansi hukum memberi kekuatan hukum yang mewajibkan pelaku akuntansi pemerintahan NKRI atau pembuat LK Pemerintahan mematuhi SAP terbitan KSAP. (b) BPK melakukan audit umum (*general audit*) atas LK pemerintahan berdasar SAP yang telah menjadi hukum positif. (c) Berbagai substansi yang ditemukan pada penerapan SAP dan audit atas LK pemerintahan di-resolusi secara formal dalam surat resmi KSAP kepada penanya. Surat jawaban KSAP merupakan yurisprudensi, berlaku bagi entitas lain yang menghadapi masalah akuntansi yang serupa

Pada SAP , SAP atau PSAP dinyatakan terpisah dari Sistem Akuntansi Pemerintahan sebagai rangkaian sistem dan prosedur tata-cara kerja pemerintahan , tugas penyelenggara, peralatan dan komponen sumber-daya lain dalam melaksanakan SAP. Tugas pemerintah pusat dan daerah membentuk sistem akuntansi tersebut berbasis hukum positif pengelolaan keuangan pemerintahan , bermuara pada konsolidasi fiskal berbentuk LKPP dan Statistik Keuangan Pemerintahan..

Teori anak tangga , teori gradual , teori bertahap atau teori evolusi terencana digunakan KSAP, teori *big bang* tidak digunakan. Big bang adalah hampiran langsung ber-akrual paripurna , dan menggunakan hampiran akuntansi nilai wajar versi IFRS dan IPSAS pada awal tahun pelaksanaan UU Keuangan Negaratentang akuntansi pemerintahan. Dasar akuntansi ber SAP adalah akrual , sesuai teori akuntansi dan kualitas akuntansi ter-ideal. Dasar akuntansi dan LK tersebut terpatery pada UU Keuangan Negara. Dasar akurual SAP dinyatakan berlaku efektif oleh KSAP mulai tahun buku 2015. Pada waktu itu, pemerintah belum mengenal teknologi akuntansi, DPR memperoleh hanya Laporan Pertanggungjawaban Realisasi APBN. KSAP mengevaluasi berbagai pemerintahan negara di muka bumi , bahkan kumpulan negara maju , belum terdesak bingkai waktu mencapai status LK Pemerintahan beropini WTP untuk diserahkan kepada DPR nya. Maka, menggunakan kearifan kata bijak” Kalau cepat apa yang dikejar, kalau lambat apa yang ditunggu” dan kata bijak ” Janganlah belum berdiri hendak berlari”, KSAP secara berhati-hati akan risiko moral hazard dan risiko gagal-terap SAP , memilih strategi berbasis teori evolusi , teori anak tangga atau hampiran bertahap sebagai berikut:

- 2004 – 2014 Basis Kas Menuju Akrual.
- 2015- dst Basis akrual paripurna.

Konsep entitas (entitas LK) dalam ilmu akuntansi umum di muka bumi di modifikasi KSAP menjadi teori entitas pelaporan LK dan entitas akuntansi , sebagai dasar umum ber SAP.



Positive Accounting Theory

- Teori akuntansi positif mengarahkan pemahaman dan prediksi pilihan kebijakan akuntansi perusahaan, dinyatakan bahwa pilihan kebijakan akuntansi adalah bagian dari kebutuhan perusahaan untuk meminimalisir biaya kontraknya.
- Kebijakan akuntansi ditentukan oleh struktur organisasi perusahaan menurut kondisi lingkungannya dan pilihan kebijakan akuntansi menjadi bagian dari pengelolaan perusahaan.

4

Teori entitas (*entity theory*) pada SAP diterjemahkan dalam Kerangka Konseptual SAP sebagai (1) struktur pemerintahan dan layanan (*service*) utama, dijelaskan dalam bentuk umum pemerintahan dalam NKRI, pemisahan kekuasaan, sistem pemerintahan ber Otonomi Daerah, sistem transfer APBN kepada APBD, proses politik, pendapatan pajak dan layanan publik, (2) karakteristik pengendalian keuangan pemerintahan terkait target fiskal dan anggaran, aset tetap, ATB dan investasi pemerintahan, pilihan penggunaan sistem akuntansi dana atau tidak, dan akuntansi penyusutan AT dan ATB. Teori entitas pemerintahan mengikuti hukum trias politika sebuah pemerintahan Republik berazas demokrasi, terbagi pada tiga rumpun, yaitu eksekutif, legislatif dan yudikatif. Teori entitas pada pemerintahan melahirkan Dana (Fund) sebagai sebuah entitas, merupakan dasar dari teori akuntansi dana (*Fund Accounting Theory*).

Karena Presiden NKRI bertanggungjawab kepada DPR antara lain dengan menyerahkan LKPP Auditan Beropini WTP dari BPK, maka teori keagenan merupakan teori utama akuntansi pemerintahan. Bila masuk kedalam Teori Keagenan (*agency theory*), ketiga rumpun kekuasaan agen tersebut bertanggungjawab kepada DPR sebagai induk-semang (*principal*), mewakili rakyat NKRI. Terdapat lembaga agen tertentu seperti OJK dan Bank Indonesia, sebagai agen yang memiliki sekaligus kekuasaan eksekutif, legislatif dan yudikatif tertentu dan terbatas, sesuai UU OJK dan UU BI, dan tetap bertanggungjawab kepada DPR. Sesuai Teori Keagenan, terdapat BPK sebagai auditor independen, memeriksa entitas LK agen, dan bertanggungjawab kepada DPR sebagai *Principal*. Dengan demikian, LK harus relevan dengan tugas DPR, dapat dipahami oleh DPR, pembubuhan opini audit WTP atas LK memberi nuansa tingkat andal LK. Kemajuan/kemunduran kondisi keuangan entitas ditunjukkan oleh neraca-perbandingan, kemajuan/kemunduran kinerja keuangan ditunjukkan oleh Laporan Surplus/Defisit diperbandingkan lintas tahun buku. Hari akuntabilitas adalah tanggal penyerahan LK Auditan kabinet kepada DPR, sebuah tanggal ditentukan oleh hukum

positif, menyebabkan opini WTP BPK atas LK menjadi idaman agen. (1) Sebagai entitas LK, pemerintah adalah entitas pelaporan LK berdasar asumsi kemandirian entitas, kesinambungan kegiatan pemerintahan berbasis eksistensi legal yang terukur dalam satuan mata uang. (2) Pertanggungjawaban APBN berbentuk Laporan Realisasi APBN pada era sebelum SAP, tetap dipertahankan sebagai komponen utama Laporan Keuangan versi SAP, dengan basis tepat sama, yaitu basis kas. (3) UU Keuangan Negara mewajibkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, sementara itu pada domain DPR; RAPBN, Realisasi APBN dan pertanggung jawaban APBN/D kepada DPR/D ditetapkan DPR berbasis Sistem Anggaran Berbasis Kas, sehingga LRA sebagai komponen LK berbasis kas pula. Pada tataran ideal teori akuntansi, sebuah LK hendaknya mempunyai basis tunggal berlaku bagi semua komponen LK, yang berarti seluruh komponen LK umumnya, LRA khususnya mestinya berbasis akrual. Pada tataran praktik, sejarah APBN NKRI selalu menggunakan sistem anggaran berbasis kas. Perubahan sistem anggaran berbasis kas menjadi anggaran berbasis akrual, disadari KSAP sebagai sebuah proses politik yang rumit atau hampir mustahil. Karena itu, komponen LK Pemerintahan memiliki dua basis, pertama basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran, komponen LK selebihnya menggunakan basis menuju akrual sampai dengan tahun buku 2014, menggunakan basis akrual mulai tahun buku 2015.

KSAP menggunakan dua basis tersebut dengan melihat praktik akuntansi negara-negara di muka bumi umumnya, negara maju perekonomiannya khususnya, lebih khusus lagi; melihat LK Pemerintahan AS. Praktik LK Pemerintah Federal AS menggunakan basis akrual, walau APBN berbasis kas dan karena itu laporan realisasi APBN (berkonsekuensi) berbasis kas.

Teori penyusutan aset tetap pemerintahan mendapat perhatian khusus dari KSAP, sebagian anggota KSAP mengusulkan tak perlu teknologi penyusutan AT Pemerintahan, sebagian yang lain menyatakan perlu. KSAP memertimbangkan dan membahas hal ini berbulan-bulan, dan pengarang makalah ini membuat makalah berjudul Dua Puluh Lima Alasan Penyusutan AT Pemerintahan. Makalah tersebut di muat pada majalah maya KSAP. Dampak selanjutnya kira-kira dua ribu hari kemudian, tentu saja, merembet kepada amortisasi Aset Nir Wujud Pemerintahan.

Tentang teori kesimetrisan informasi, KSAP mengukuhkan penerapan konsep pengungkapan paripurna (*full disclosure*) dalam standar, dan direalisasi secara amat baik oleh Departemen Keuangan sebagai penyusun LK Pemerintah Pusat, menyebabkan pada beberapa tahun sekitar tahun buku 2015, LK pemerintahan tersaji selengkap mungkin bagi DPR, sehingga LK mencapai ketebalan nyaris setengah meter. Pada tahun 2018, pengarang buku ini mengajukan gagasan menipiskan LK bentuk cetak kertas dilengkapi CD CALK dan Apendiks, sehingga tebal LK tahun buku 2018 yang disajikan kepada DPR tahun 2019 sekitar 10 sentimeter. Berbagai Pemda mulai menerbitkan Surat Utang PM, sehingga teori kesimetrisan informasi menjadi relevan. Informasi terkandung dalam LK juga tidak simetris, LRA berbasis kas, komponen LK selebihnya berbasis akrual, sehingga pembaca LK perlu mengetahui dimuka tentang *dua basis akuntansi* dalam sebuah LK tersebut.

Perebutan opini WTP atas LK Pemerintahan merupakan kegiatan yang masih ramai dilakukan PP dan Pemda, dalam kadar kenaikan % perolehan WTP dari tahun ketahun. NKRI telah memasuki alam kebahagiaan berakuntabilitas pemerintahan melalui LK Auditan. Dan BPK mulai memasuki tahap kedua sasaran Pemerintahan NKRI, dari Pemerintahan Berakuntabilitas (tahap 1) menuju Pemerintahan Nan Cerdas (tahap 2). Teori kemaslahatan informasi keuangan dalam LK (*decision usefulness*) muncul pada tahun 2018 dan 2019, tatkala BPK menanyakan kepada KSAP tentang realisasi hukum positif NKRI yang mewajibkan uraian penjelasan LRA, mungkin berbentuk penjelasan aspek pembangunan prasarana, pembangunan aspek sosial-keekonomian umumnya, masalah transfer APBN ke daerah khususnya, menyebabkan KSAP tersipu-sipu merangkai konsep

standar tentang Statistik Keuangan Pemerintahan umumnya, analisis nisbah (ratio) keuangan khususnya, berbasis LK.

Iklim keuangan pemerintahan NKRI belum bebas benar dari KKN, KSAP memberi tekanan khusus pada tujuan LK pemerintahan. Berbeda dengan akuntansi pasar modal yang memuja masalah LK bagi Investor, LK pemerintahan berperan dan bertujuan utama sebagai sarana akuntabilitas dan transparansi, yang diproksi perjuangan tiap entitas pelaporan untuk memperoleh opini WTP atas LK yang diperiksa BPK, sejak 2005 sampai hari ini. Pada sekitar tahun 2014-2017, Menteri Keuangan mulai menggunakan catatan akuntansi dan LK untuk keperluan manajemen pemerintahan sehari-hari serta evaluasi kinerja pemerintahan umumnya, pertanggungjawaban antar generasi khususnya. Seperti terurai di atas, pada tahun 2018/2019 BPK mulai menagih standar akuntansi tentang informasi kinerja anggaran.

Asumsi dasar yang digunakan bagi akuntansi dan LK pemerintahan adalah asumsi kemandirian entitas LK, asumsi kesinambungan kegiatan entitas LK, dan asumsi keterukuran akuntansi dan pelaporan LK dalam satuan mata uang.

Syarat kemandirian (*entity concept*) adalah (1) wewenang menyusun dan melaksanakan APBN/D, (2) tugas dan tanggung-jawab mengelola aset negara sebatas bagian organisasi tersebut, termasuk utang-piutang negara, (3) bertanggungjawab atas realisasi APBN/D bagian organisasi tersebut, antara lain tanggung-jawab membuat LK berbasis SAP, bertanggungjawab atas opini diperoleh dari BPK atas LK dan Laporan Kinerja.

Asumsi keberterusan eksistensi entitas LK (*going concern*) digambarkan dengan (1) belum ada rencana pemekaran atau peleburan organisasi entitas LK tersebut, (2) tidak ada peristiwa luar biasa yang berdampak likuidasi atau pembubaran organisasi pelaporan LK tersebut, (3) kondisi ekuitas LK terakhir tak menggambarkan defisit. Apabila ekuitas ternyata defisit, entitas memperoleh rencana, komitmen atau alokasi APBN penutup defisit. Asumsi LK pemerintahan berisi informasi keuangan dalam mata uang tertentu direalisasi menjadi hukum positif bahwa LK dalam mata uang Rupiah, termasuk seluruh LK Kedutaan NKRI, BUT dan UBL. Bagi Rob Stones, strukturisasi nan-kuat berciri penempatan ontologi, empat aspek siklus yang memerinci aspek dualitas yaitu (1) Struktur luar sebagai syarat aksi, (2) Struktur internal di dalam agen, (3) agen aktif dalam membuat aksi-praktis, dan (4) hasil (*outcome*) strukturisasi. Strukturisasi kuat mengizinkan penggunaan dan pilihan berbagai konsep ontologis dalam kondisi-kondisi pengalaman berbeda. Agen selalu bereaksi terhadap perubahan lingkungan. Berilah perhatian pada berbagai kekuatan-luar yang tak terbanding dalam melakukan perubahan kegiatan-yang-sedang-berlangsung. Margaret Archer memeriksa kerangka konseptual teori ini menggunakan hampiran ontologi-realis, menyatakan tidak setuju istilah “dualitas struktur”, mengusulkan istilah “dualisme struktur”. Empat tahap analisis sosial yang harus dilakukan secara berkala, yaitu: (1) pengondisian struktural (*structural conditioning*), (2) pengondisian interaksi sosial (*social interaction*), (3) evaluasi hasil dan (4) perubahan struktur. Terinspirasi gagasan Giddens, DeSanctis dan Poole mengusulkan teori strukturisasi adaptif (*adaptive structuration theory*) terkait teknologi DSS, Wanda Orlikowski menerapkan dualitas struktur kepada teknologi sebagai dualitas teknologi (*The duality of technology*), Workman, Ford and Allen me-re-artikulasi *structuration theory* sebagai *structuration agency theory* untuk pemodelan strukturisasi sosio-biologi, Poole, Seibold, and McPhee menulis tentang “*group structuration theory*” sebagai sebuah teori interaksi grup (kelompok) mengintegrasikan *macrosocial theories* dengan individu atau kelompok kecil.

Pada aspek karakteristik kualitatif LK Pemerintahan, LK diwajibkan relevan, andal, berdaya-banding dan dapat difahami.

Kaidah relevansi LK adalah (1) kepada pihak luar , relevan sebagai sarana akuntabilitas entitas LK dan/ atau pejabat entitas LK, (2) bagi manajemen entitas sendiri, relevan sebagai sarana perencanaan, pemberian instruksi kerja satker, koordinasi, dan pengendalian.

LK wajib disusun berdasar azas integritas , azas GCG dan azas LK tak berpihak (netral). Penyajian jujur terkait teori *akuntansi sebagai alat-potret* ; yang baik terpotret baik, yang buruk terpotret buruk, apa adanya. Karena itu, hasil pemotretan tak boleh dipilah, wajib disajikan sepenuhnya (*full disclosure principle*). Inilah perbedaan utama ilmu akuntansi dan ilmu sulap, bahwa seluruh rekayasa akuntansi adalah upaya mendekati kebenaran. Sesuai azas GCG, akuntabilitas dibuktikan bahwa LK dapat di audit (verifiable), disusun berdasar kaidah integritas informasi keuangan dan keterbukaan paripurna (transparansi).

LK merupakan umpan-balik bagi organisasi di atas organisasi LK , merupakan salah satu sarana penilaian bagi organisasi di atas organisasi LK , sebagai salah satu basis menetapkan penilaian , penghargaan, anugerah atau sanksi bagi entitas pelaporan LK. Pimpinan entitas LK menggunakan hampiran serupa dalam memimpin organisasinya sehari-hari.

Teori prospek (*prospect theory*) adalah basis teori akuntansi mental, berdasar temuan empiris Daniel Kahneman & Amos Tversky (1980) tentang jenis manusia *penghindar risiko* dan *pecinta risiko*. Ibarat memadamkan kebakaran, *cut loss behaviour* adalah perilaku pengambil risiko. Pada kondisi terpuruk, manusia cenderung lebih berani mengambil risiko ketimbang manusia yang berada dalam kondisi sejahtera. Entitas LK berperilaku seperti manusia karena manajemen entitas adalah sekumpulan manusia biasa. Manusia sejahtera atau entitas sejahtera cenderung berperilaku sebagai penghindar risiko.

LK merupakan dasar memandang kedepan umumnya, perencanaan strategis tahunan, menengah dan jangka panjang khususnya, dan menjadi dasar pembuatan RPABN/D. Untuk keperluan tersebut, agar berguna, LK harus tetap waktu dan lengkap.

LK ber-daya banding digambarkan oleh perbandingan antar tahun komponen LK, terutama perbandingan neraca, kinerja operasional dan arus kas, untuk memperoleh gambaran (1) perubahan kondisi keuangan, membaik atau memburuk, (2) perubahan kinerja keuangan dan manajemen arus kas , membaik atau memburuk, (3) pembuktian bahwa program, kegiatan, proyek entitas LK telah terlaksana dan hasil (*output*) tercapai. Sebagai misal lain ,informasi tren utang entitas LK, meningkat atau menurun, dan CALK mengurai latar belakang, sebab terutama alasan keterpaksaan berutang, rugi selisih kurs utang LN, dan strategi mitigasi;, bagaimana upaya memerbaikinya di masa depan. Hanya dengan demikian, LK dapat dipahami pemangku kepentingan.

Prinsip dianut LK pemerintahan NKRI adalah ; basis akuntansi, nilai historis, realisasi, substansi mengungguli bentuk formal, periodisitas, konsistensi, pengungkapan paripurna dan penyajian wajar sesuai kebenaran. Pertama, **basis akuntansi Kas** digunakan untuk LRA, selebihnya, komponen lain LK menggunakan **basis akrual**. Kedua, **prinsip nilai historis** terpilih oleh KSAP ketimbang prinsip nilai wajar versi IFRS dan IPSAS , karena KSAP memandang tugas utama LK NKRI adalah memenuhi tujuan akuntabilitas keuangan pemerintahan NKRI, sementara *fair value accounting* dibutuhkan untuk investor pasar modal dan emiten korporasi masuk pasar-modal. Pada sebuah negara dimana pasar komoditas belum berkembang canggih di 17.504 pulau NKRI, seperti halnya negara-negara OECD, rujukan nilai wajar NKRI bagi akuntansi pemerintahan belum ideal . KSAP juga menduga tak banyak entitas LK pemerintahan berminat menjadi emiten pasar modal . Namun KSAP menetapkan pula, apabila suatu transaksi keuangan tak memberi indikasi nilai-persetujuan pihak-

pihak atau nilai historis, maka entitas LK boleh menggunakan nilai lain di luar nilai-kesepakatan-historis, seperti (1) nilai wajar aset diterima dalam barter, waris, hibah dan lain-lain, (2) kewajiban keuangan yang timbul dalam jual-beli kredit.

Prinsip terbesar setelah prinsip nilai historis adalah **prinsip realisasi**. Realisasi anggaran berbasis kas karena NKRI menggunakan Sistem APBN berbasis Kas, sementara komponen LK lain menggunakan *realisasi berbasis akrual*, yaitu munculnya (1) penambahan/pengurangan aset tertentu, misalnya kas pada transaksi tunai, (2) penambahan / pengurangan hak/kewajiban keuangan akibat suatu transaksi keuangan.

Prinsip substansi atau realitas ekonomi mengungguli bentuk formal atau legal (*substance over form*) mempunyai dimensi (1) tak ada dikotomi substansi dan realitas hukum karena akuntansi pemerintahan mengutamakan kebenaran berbasis hukum positif. Substansi transaksi dituangkan pada akad transaksi dan bukti transaksi, sehingga substansi ekonomi sesuai substansi hukum, (2) Neraca mengandung aset bersubstansi ekonomi, secara hukum dikuasai dengan kepemilikan atas aset. Pada akhir tahun buku, entitas memeriksa apakah terdapat aset yang tak berguna karena (1) tak dapat digunakan secara efektif dan ekonomis, (2) tak dapat dijual untuk perolehan hasil penjualan, (3) tak dapat di hibahkan, disumbangkan atau dihadiahkan. Aset tak berguna tersebut di hapus-buku (*write off*) dan dikeluarkan dari neraca entitas pemerintah, (3) sebagai katup pengaman akuntansi nilai historis, KSAP mengatur - secara khusus dalam SAP - tindak revaluasi aset tetap yang diumumkan pemerintah dan berlaku secara nasional. Realitas ekonomi terkait perubahan harga-harga umum, bila dibutuhkan, dapat tergambar lebih tepat di neraca dengan hampiran revaluasi Barang Milik Negara (BMN) tanpa perlu mengubah prinsip nilai historis akuntansi pemerintahan menjadi prinsip nilai wajar (*fair value accounting*). Dalam sejarah akuntansi pemerintahan, pemerintah NKRI beberapa kali melakukan revaluasi aset tetap secara nasional. CALK menjelaskan perbedaan realitas ekonomi dengan aspek hukum positif atau bentuk formalnya.

Berbasis **asumsi kesinambungan eksistensi** entitas pelaporan LK, **prinsip periodisitas** LK memberi peluang pisah-batas atau jarak-antar-waktu tanggal penyajian LK yang tetap dan pasti, sesuai UU Keuangan Negara, UU Perbendaharaan, UU APBN dan UU Pemeriksaan Keuangan Negara umumnya, kegiatan audit LK oleh BPK khususnya, dan agenda penyampaian LK Audit kepada DPR/D. Dewasa ini periode akuntansi tepat sama dengan periode APBN/D, menyebabkan LK tahunan berperiode pada tahun yang berakhir 31 Desember.

Terdapat pula berbagai agenda pemekaran dan penggabungan K/L atau Pemda oleh DPR, yang menyebabkan (1) kesinambungan eksistensi suatu entitas yang bergabung atau dimekarkan terhenti, membutuhkan LK pra penutupan entitas tersebut, yang tak selalu jatuh pada 31 Desember, atau (2) berlanjut dalam skala lebih kecil akibat pemekaran, atau (3) berlanjut dalam skala lebih besar karena menerima penggabungan.

Terdapat persamaan dan perbedaan antara teori pemekaran dan penggabungan entitas pemerintahan dengan teori restrukturisasi akuntansi pada sektor komersial yang berciri sbb

- Akuisisi sebuah PT menyebabkan perpindahan pemegang saham mayoritas PT tersebut
- Pemegang saham mayoritas mempunyai opsi (1) meneruskan kepemilikan, (2) melakukan merger PT tersebut kepada suatu PT Induk, atau (3) melakukan peleburan-usaha atau konsolidasi.

Prinsip konsistensi atau taat-azas perlakuan akuntansi pos LK tertentu merupakan (1) syarat prinsip daya-banding LK lintas periode¹, (2) menghindari perilaku oportunistis cq rekayasa LK (*window dressing*) untuk memperbaiki tampilan kondisi keuangan dan/atau kinerja keuangan. Prinsip konsistensi dilanggar apabila (1) amandemen SAK menghapus opsi perlakuan akuntansi yang sedang digunakan, (2) perubahan lingkungan akuntansi menyebabkan opsi perlakuan akuntansi yang sedang digunakan menghasilkan penyajian tidak wajar LK², (3) pengakuisisi entitas pelaporan LK menyesuaikan kebijakan akuntansi entitas paska akuisisi, menuju proses peleburan kepada induk perusahaan³, (4) perubahan pola penggunaan suatu aset⁴.

Pada kondisi lingkungan global makin turbulen, bersikukuh dengan asumsi-kondisi-masa-lalu adalah menggelikan. Apabila kondisi lingkungan akuntansi berubah, akuntan secara bijak cq luwes menggunakan prinsip konsistensi atas suatu pos LK terlibas perubahan lingkungan. *Fair value accounting* versi IFRS mengandung implikasi penguatan pada prinsip informasi relevan zaman dan relevan pengguna (investor), mengurbankan azas konsistensi. Terjadi tren, konsep info relevan makin menguat dan mengguguli prinsip konsistensi.

Prinsip pengungkapan paripurna (*full disclosure*) atau Prinsip Pengungkapan Lengkap terkait teori kesimetrisan pengetahuan (berasal dari LK audit) para pemangku kepentingan (orang luar) dengan manajemen entitas LK (orang dalam, *insider*) adalah baik, sementara ketidak-simetrisan kepemilikan adalah buruk. Ketidak-tahuan (*blind spot*) tertentu orang luar cq investor/calon dimanfaatkan secara buruk oleh orang-dalam, misalnya membeli-menjual lebih dahulu efek yang akan dipasarkan atau ditarik dari pasar, bertujuan ambil-untung (*capital gain*) pada suatu bingkai waktu sempit. *Teori pengungkapan paripurna bertujuan bahwa semua informasi material tersaji paripurna pada LK, tak ada informasi material lupa dilaporkan atau sengaja tidak dilaporkan pada LK.* Standar akuntansi berjuang sekuat tenaga untuk membasmi ketidaksimetrisan informasi keuangan tersebut melalui pemastian paragraf pengungkapan pada tiap pernyataan standar. Namun demikian, LK sebagai *sebuah seni-saji informasi keuangan* mempunyai batasan jenis isi yang tak seberapa longgar dibanding Laporan Tahunan (*Annual Report*), sehingga berbagai pengungkapantertentu menjadi tak layak ditampilkan pada sebuah LK. Pengungkapan dapat dilakukan pada MDSA⁵ dalam CALK, keterangan penting suatu pos dalam CALK, dan informasi tambahan sebagai lampiran LK. Laporan Tahunan Pemerintah NKRI secara lebih longgar dapat menyajikan (1) Neraca Proforma Bila SAP mengatur PSAP Imbalan Kerja, (2) Neraca Proforma Seandainya SAP Berbasis Nilai Wajar, yang mengakomodasi (1) Aset Agrikultur, (2) Aset Tetap, (3) ATB, (4) Aset Kerja-Sama dan Aset Konsesi, (5) Persediaan Tanah Telah Dibebaskan LMan Belum Digunakan.

Seharusnya tak ada kesimpulan berbeda yang dapat ditarik pemangku kepentingan cq investor, antara kesimpulan baca LK bentuk pendek dan kesimpulan baca LK bentuk panjang. Sesuai tujuan dan kebutuhan penggunaan LK audit, berbagai Asosiasi Akuntan Publik memberi opsi

¹ Dibutuhkan analisis dan pengamat untuk analisis tren

² Sebagai misal, perusahaan privat masuk bursa wajib menerapkan SAK tentang pelaporan segmen.

³ Secara ideal, perlakuan akuntansi untuk pos-pos LK anak perusahaan tertentu yang sejenis dengan pos-pos induk, pada pramerger di ubah menggunakan perlakuan akuntansi pos-pos induk tersebut, sepanjang diizinkan oleh hukum positif.

⁴ Sebagai misal, armada angkutan di wilayah ruas-ruas tol alih tugas ke wilayah pasar terpencil, suatu remote area dengan jalan kelas dua berkondisi buruk, maka metode penyusutan metode garis lurus (*straight line method*) di ubah menjadi metode penurunan ganda (*double declining method*)

⁵ Misalnya perubahan taksiran deposit tambang.

penerbitan LK bentuk pendek (*short form report*) dan bentuk panjang (*long form report*), secara kontekstual masing-masing jenis LK tersebut wajib menerapkan prinsip pengungkapan paripurna (*full disclosure principle*). Sebuah LK Auditasi lengkap merupakan bagian penting dalam sebuah Laporan Tahunan (*Annual Report*).

Sejarah mencatat, terdapat periode LK auditasi pemerintah pusat bagi DPR yang setebal hampir setengah meter pada tahun-tahun sebelum tahun buku 2018, pada tahun 2018 menjadi sekitar 10 cm.

Penyajian wajar bukan penyajian berbasis nilai wajar. **Penyajian wajar** (*Fair Presentation*) LK terkait asumsi kemandirian entitas⁶, asumsi kesinambungan eksistensi entitas dan asumsi memenuhi karakteristik kualitatif LK (yaitu relevan, andal, terbandingkan lintas tahun akuntansi dan dapat dipahami pembaca LK) dan karakteristik kuantitatif LK (yaitu 6 komponen LK dan bentuk baku tiap komponen LK). Penyajian tak wajar berisiko memperoleh opini audit LK berstatus di bawah Wajar Tanpa Pengecualian, dengan pengungkapan bagian LK tak wajar-saji. Salah satu pengukuran kewajaran LK adalah penerapan azas kehati-hatian berakuntansi (konservatisme) berbentuk (1) keengganan-akuntansi pengakuan aset dan pendapatan, dan (2) keberanian mengakui beban tahun berjalan, keduanya berbasis azas probabilitas-keterjadian di masa depan umumnya, azas kontinjensi khususnya. Hasilnya adalah penyajian LK wajar *q* apa adanya, *nir-palsuan-indah* (*window dressing*), penyajian LK dalam koridor kehati-hatian dalam menjaga agar pengguna LK *q* investor & calon investor tak terjerumus pada eforia-investasi berlebih janji pulangan.

KENDALA BERAKUNTANSI

Kendala info-relevan dan andal adalah (1) materialitas, (2) pertimbangan biaya maslahat dan (3) keseimbangan karakteristik kualitatif ber LK.

Kendala Materialitas adalah sbb :

Sebuah informasi disebut bagian yang berderajat material dalam LK apabila ketidak-hadiran informasi tersebut menyebabkan salah tafsir, salah nilai, dan salah keputusan para pembaca & pengambil keputusan berbasis informasi LK.

Walau pertanggungjawaban Presiden/Bupati kepada DPR/D membutuhkan LK Auditasi tepat-waktu Ber-opini WTP, pemerintah harus menghemat anggaran berakuntansi dan ber LK.

Kendala Pertimbangan Biaya – Manfaat sbb :

Jangan besar pasak dari tiang, biaya berakuntansi dan biaya menyusun LK hendaknya tak lebih besar dari maslahat berakuntansi dan ber LK. Pada praktik, kendala APBN/D dalam berakuntansi pemerintahan tampak nyata, sebagian sulit memperoleh opini BPK atas LK karena keterbatasan APBN/D berakuntansi. Terjadi eforia ber akuntansi pemerintahan sejak tahun 2005, terjadi riuh-rendah perjuangan dan eforia untuk memperoleh opini WTP dari BPK atas LK pada tataran K/L dan Pemda karena Raker Akuntansi Pemerintahan tahunan di Departemen Keuangan yang menampilkan dan memuliakan entitas pelaporan LK yang berhasil merebut opini WTP atas LK nya beberapa tahun berturut-turut. BPK juga mengadakan kontes serupa. Pada era dan eforia berkontes LK dan kompetisi “piala WTP”, pada tahun 2019 Presiden memanggil Menteri yang tak mampu mencapai opini BPK berderajat WTP pada LK Kementerian tersebut. Tanpa suatu survei mendalam, pengarang buku ini

⁶ Pemerintah menerbitkan daftar entitas pelaporan LK, dibawah entitas pelaporan LK adalah satker yang bersatus entitas akuntansi dan tidak mandiri. BLU merupakan satker Pelaporan LK walau merupakan entitas akuntansi dibawah kementerian tertentu.

menduga bahwa NKRI telah menjadi negara nomor-satu dunia dalam berakuntansi pemerintahan, dengan tradisi mulia penyampaian LK auditan Kabinet ke DPR, penyampaian LK auditan Pemda ke DPRD, yang pada negara-negara maju disebut Hari Akuntabilitas Nasional.

TEORI KOMPONEN LK PEMERINTAHAN

Pada sebuah siklus akuntansi murni (*full accounting cycle*), setiap (1) kondisi, (2) perubahan kondisi, (3) dengan atau (4) transaksi keuangan, di jurnal secara berpasangan, debit dan kredit secara seimbang. Jurnal tersebut ditampung pada buku jurnal, merupakan dasar pembuatan buku besar dan buku pembantu buku besar. Pada tanggal pelaporan LK, terjadi penutupan pembukuan berbasis teori pisah-batas (*cut off theory*), menghasilkan sebuah kertas-kerja (*spreadsheet*) disebut neraca percobaan dan neraca lajur, yang bermuara pada dua komponen utama LK, yaitu Neraca dan Laporan Operasional. Untuk memenuhi persamaan matematika bahwa Aset harus selalu sama besar dengan jumlah Liabilitas ditambah jumlah ekuitas, hasil sebuah jurnal, Debit dan Kredit harus sama besar. Hanya jurnal yang memenuhi syarat tersebut diperkenankan masuk buku.

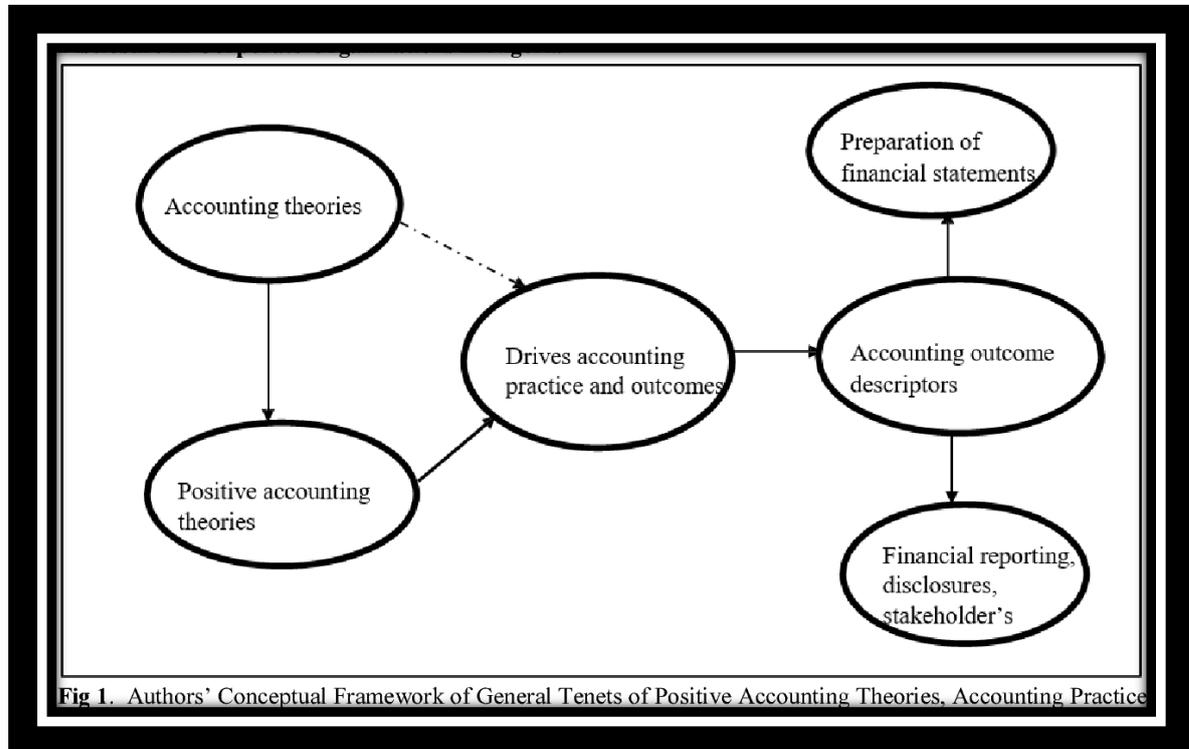
Pembukuan kas harian merupakan dasar pembuatan Laporan Arus Kas, sementara itu Buku Besar dan Buku Pembantu Ekuitas merupakan dasar pembuatan Laporan Perubahan Ekuitas.

Laporan Perubahan SAL juga berdasar berbagai buku pembantu dan buku besar yang menyebabkan perubahan SAL, yang bermuara pada Buku pembantu SAL dan Buku Besar SAL.

Akuntansi pemerintahan NKRI bertitik berat pada manajemen APBN/D, sehingga berbeda dengan IFRS dan IPSAS yang bertitik berat pada Neraca. Kualitas manajemen APBN/D digambarkan akuntansi pemerintahan melalui

- Akuntansi pendapatan LRA dan transfer diterima, termasuk dana perimbangan dan bagi hasil, berbentuk penerimaan oleh Bendahara Umum Daerah atau Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintahan lain, menambah Saldo Anggaran Lebih dalam tahun anggaran tersebut.
- Akuntansi belanja rawan kesalahan perbendaharaan baik sengaja atau tak disengaja merupakan titik berat perang terhadap KKN.
- Akuntansi berbasis akrual mengawal ketat belanja pembiayaan, merupakan pertahanan tambahan sistem APBN/D berbasis kas.
- Laporan Realisasi APBN/D sesuai RAPBN/D, kinerja realisasi digambarkan secara memuaskan oleh Laporan Kinerja Instansi Pemerintahan.
- Kinerja belanja mencapai 100 % APBN/D atau mendekati 100% APBN/D.
- Pertanggungjawaban realisasi APBN/D oleh manajemen perbendaharaan nir-kesalahan, nir-KKN dan nir-operasi tangkap tangan (OTT).
- Tidak terdapat saldo anggaran lebih (SilPA) atau kurang (SikPA) tahun berjalan, menunjukkan upaya mati-matian K/L dan Pemda melaksanakan tupoksi dalam bentuk efektivitas dan efisiensi APBN/D.
- Terdapat upaya dan sukses membelanjakan saldo awal tahun buku sisa anggaran lebih (SilPA) tahun APBN/D kemarin, sesuai UU Perbendaharaan Negara untuk belanja berbasis SilPA.
- Belanja modal APBN tahun berjalan digambarkan oleh Saldo Aset Tetap akhir tahun berjalan, atau pada tahun buku selanjutnya. Ekspektasi kemunculan hasil belanja modal di neraca tahun selanjutnya, diuraikan pada CALK tahun berjalan, dapat dilengkapi *Neraca Proforma Apabila Seluruh Belanja Modal Masuk Neraca Tahun Belanja Modal*.

- Transfer APBN kepada Pemda cq APBD dapat dilacak ke pembukuan Pemda umumnya, khususnya kenaikan aset tetap prasarana Pemda di neraca pemda, AT muncul di neraca tahun APBD yang sama atau tahun buku selanjutnya. Kinerja ini penting sekali di informasikan oleh Kabinet kepada DPR, bahwa transfer APBN ke Pemda dalam jangka-panjang berdampak positif bagi infrastruktur Pemda , perekonomian Pemda dan PAD Pemda.



Pada tataran Laporan Operasional, terdapat berbagai teori pendapatan , bebandan belanja pada akuntansi pemerintahan NKRI, sebagai berikut

- Istilah (nomenklatur) pendapatan dibagi dua yaitu Pendapatan LO dan Pendapatan LRA, pendapatan pertukaran dan pendapatan non-pertukaran, pendapatan non-pertukaran pajak, pendapatan non-pertukaran selain pajak, dan pendapatan PNBPN.
- Istilah beban digunakan untuk belanja dari LRA tertentu yang terkatagori beban pada LO, ditambah berbagai beban bukan berasal dari belanja LRA, seperti beban penyusutan AT, beban amortisasi ATB, beban bunga terutang, keputusan pengadilan-negara tentang ganti-rugi yang sudah dianggarkan.

Terkait LO, prinsip layak temu dijelaskan dibawah ini.

Prinsip layak temu biaya pendapatan tidak berlaku pada Akuntansi Berbasis Kas (*Cash-Based Accounting*), berlaku pada Akuntansi Berbasis Akrua (*Accrual Based Accounting*).

Menurut makalah berjudul *Matching principle* dari sumber https://en.wikipedia.org/wiki/Matching_principle, dalam akuntansi berbasis akrua, prinsip pengakuan pendapatan (*revenue recognition principle*) menyatakan bahwa berbagai beban wajib di catat dalam periode beban tersebut timbul (*incurred*) tanpa peduli keterjadian transfer tunai. Bila tak ada eksistensi hubungan sebab-akibat, misalnya tak ada penjualan, maka berbagai biaya (*cost*) diakui sebagai beban (*expenses*) bila biaya tersebut kadaluwarsa dalam sebuah periode akuntansi, misalnya telah karena digunakan, dikonsumsi atau kadaluwarsa. Uang muka beban atau beban dibayar dimuka (*prepaid expenses*),

misalnya biaya sewa dibayar dimuka, tidak diakui sebagai beban, namun diakui sebagai aset sampai memenuhi kondisi atau syarat diakui sebagai beban. Semua jenis biaya umum dan riset pada umumnya tidak terkait pada pendapatan, diakui segera setelah memenuhi syarat pengakuan sebagai beban, sebagai beban periode akuntansi tersebut. Prinsip layak temu biaya dan pendapatan memungkinkan gambaran lebih obyektif kemampuan entitas, yaitu gambaran berapa banyak beban dikeluarkan untuk menghasilkan suatu pendapatan, menghapus gambaran keliru beda waktu antara waktu (periode akuntansi) biaya terjadi (*incurred*) dan waktu (periode akuntansi) pendapatan di realisasi.

Mengapa prinsip Layak Temu penting diterapkan, dijelaskan sbb: Prinsip Layak Temu bertujuan menjaga konsistensi LK umumnya, Laporan Laba (atau Laporan Rugi) dan Neraca khususnya. Bila pengakuan beban lebih dini dari seharusnya, maka Laporan Laba lebih rendah dari seharusnya. Bila pengakuan beban lebih lambat dari seharusnya, maka Laporan Laba lebih tinggi dari seharusnya. Sebagai misal, keterlambatan pencatatan beban penyusutan AT untuk suatu periode akuntansi menyebabkan Laporan Laba terlampaui besar sebesar beban tersebut, saldo aset tetap di Neraca terlampaui besar sebesar beban tersebut.

Untuk keperluan konfirmasi utang-piutang, misalnya, reparasi AC selesai dilakukan, namun ongkos reparasi belum di bayar, seharusnya langsung dicatat penerima-jasa-reparasi, walaupun entitas pemerintahan berbasis belanja APBN/D tersedia, sebagai Debit Beban Reparasi AC, Kredit Utang Biaya Reparasi AC, karena akuntansi perusahaan jasa-reparasi juga mencatat Debit Piutang Reparasi AC, Kredit Pendapatan Jasa Reparasi.

Ilmu akuntansi kerap dituduh berorientasi kepada masa lalu, terkoreksi oleh *akuntansi yang memandang masa depan* dengan mempertanyakan manfaat tiap aset bagi masa depan entitas pemilik aset. Suatu mazhab, dapat memuja Neraca, alih-alih Laporan Laba-Rugi, sebagai komponen LK utama atau diutamakan. Rancang bangun berbagai standar IFRS berbasis akuntansi berorientasi pada neraca (*Balance Sheet Oriented Accounting*) menggunakan prinsip bahwa setiap pos aset dalam neraca harus mempunyai manfaat masa depan bagi entitas (*future economic benefit*). Pos aset di neraca yang tidak memiliki manfaat masa depan bagi entitas, harus di keluarkan dari neraca entitas tersebut, diakui sebagai beban periode berjalan, tanpa perlu mencari padanan pendapatan dihasilkan oleh beban tersebut.

CALK merupakan komponen resmi LK, bukan sekadar penjelasan komponen lain, bertugas memrediksi pertanyaan yang timbul pada saat orang membaca Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Arus Kas, pimpinan entitas pelaporan LK menjawab pertanyaan imajinair tersebut dalam CALK, sesuai teori *pengungkapan paripurna (full disclosure)*.

Karena itu, LK bentuk pendek harus memenuhi syarat *pengungkapan paripurna*. LK bentuk panjang memberi informasi tambahan pada Lampiran (*Appendix*) bukan bagian syarat *pengungkapan paripurna*, sesuai judulnya, sebagai informasi tambahan.

Pada waktu makalah disusun (2019), NKRI belum menganut Anggaran Berbasis Kinerja (*Performance Based Budgeting*) atau Anggaran Berbasis Akrual (*Accrual Bases Budgeting*), NKRI masih menggunakan Sistem APBN/D berbasis kas. Secara teoretis, terdapat tumpang tindih Laporan Arus Kas dan Laporan Realisasi Anggaran yang berbasis kas dengan tujuan pemenuhan berbagai SAK di muka bumi yang bertradisi LAK pada satu sisi, pada sisi lain LRA adalah pemenuhan tradisi pertanggungjawaban APBN/D NKRI. LAK merupakan derivasi dari buku kas harian pemerintahan, sedang LRA menggambarkan format APBN/D yang disetujui DPR/D sehingga akuntansi LRA

mempunyai perangkat-lunak, bagan akun, dan basis-data (*database*) sendiri, disamping sistem akuntansi pemerintahan yang bermuara ke Neraca dan LO.

HUBUNGAN TEORI KONTINJENSI DAN ORGANISASI KSAP

Teori kontinjensi dalam ranah ilmu manajemen terkait pada konsep (*a*) *Contingency Theory of leadership* dari Fred Fiedler, bahwa sebuah jalan optimal dapat diperoleh tergantung (*kontinjen*) situasi internal dan eksternal. Kepemimpinan kontinjen secara efektif menerapkan gaya kepemimpinan non-pribadi sesuai situasi kondisi, (*b*) *The Situational Leadership Theory* dari Paul Hersey dan Ken Blanchard. Hersey-Blanchard mengembangkan situational leadership model, berbasis tingkat kematangan bawahan yang diproksi keahlian-tugas (*task skill*) dan motivasi. Keahlian tugas pimpinan KSAP digambarkan kualitas pelaksanaan tugas bawahan atau Pokja, diperkuat transfer pengetahuan & pengalaman atasan.

Motivasi KSAP diukur dengan tingkat antusiasme bawahan atau Pokja melaksanakan tugas, didorong oleh (1) pembangkitan kesadaran *sense of unity serta*, (2) perintah kerja, delegasi non-baik dan penjelasan betapa penting tugas tersebut bagi perusahaan, (3) interaksi atasan-bawahan non ideal sepanjang jam kerja, (3) *The Path-Goal Theory*, dari Mark Evans dikembangkan Robert House. *Path-goal Theory* membahas gaya kepemimpinan yang meng-inspirasi dan terfokus pada hasil para pengikut atau bawahan.

Teori ini adalah teori kepemimpinan yang bertugas (1) identifikasi harapan imbalan, (2) pemastian pemenuhan harapan pengikut atau bawahan c.q Pokja KSAP dan (3) teori membangun kepercayaan bawahan c.q Pokja tentang pemenuhan harapan mereka, (4) Rapat KSAP memilih gaya kepemimpinan KSAP yang paling tepat dari berbagai opsi sebagai berikut ; (4.1) Memberi sasaran, arah, cara atau metode kerja dan skedul, (4.2) Memberi dukungan, siap membantu apa saja, (4.3) Menunjukkan sikap demokratis dan mengajak bawahan berpartisipasi dalam perencanaan kerja, (4.4) Menunjukkan sikap percaya pada kemampuan anak buah, bahwa mereka adalah kumpulan orang handal terpercaya.

Terkait teori kemaslahatan informasi keuangan (*decision usefulness*), *The Decision-Making Theory* dijelaskan sebagai berikut. Teori pengambilan keputusan dikenal sebagai Vroom-Yetton-Jago Decision-Making Model of Leadership, bahwa pemimpin efektif merekayasa situasi organisasi, menilai organisasi, memastikan dukungan dan aktivitas tiap kelompok kerja pada berbagai upaya dan kegiatan organisasi, lalu mengubah gaya kepemimpinannya sesuai kondisi yang berkembang.

Manajemen komunikasi publik KSAP terkait makalah berjudul *The theory of communicative action* termuat pada https://en.wikipedia.org/wiki/The_Theory_of_Communicative_Action, antara lain menyatakan berbagai hal sbb :

Teori aksi non komunikatif diterapkan KSAP dalam due-process, interaksi publik dan pertemuan dengan BPK. Perasionalan Komunikatif (*Communicative Rationality*) adalah (1) sebuah proses yang membawa berbagai klaim (pendapat, usulan, gagasan) individual non-berbeda menjadi sebuah resolusi memuaskan, (2) berbagai hubungan/kaitan dengan dunia bahwa orang mengajukan klaim bervaliditas sebagai sarana ekspresi tentang hal-hal yang mereka anggap penting. Bahkan, perasionalan komunikatif berpeluang mencipta identitas baru bagi tiap individu yang mendukung gagasan kolektif tersebut. Bagi Habermas, bahasa adalah komponen dasar masyarakat. Sebagai hampiran rasionalitas bertujuan, Teori Aksi non-Komunikatif (*The theory of communicative action*) mengembangkan konsep rasionalitas bertujuan-khusus, mengintegrasikan paradigma sistem dalam kehidupan nyata masyarakat, membangun teori kritis tentang modernisasi dan perubahan arah teknologi analisis berkesadaran falsafiah pada teori sosial dan pertanggungjawaban patologi sosial. Berbeda dengan Weber, Habermas mencoba memerangi beda persepsi beda aksi individual melalui hampiran berbasis teori aksi-terkomunikasi secara sosial, berdasar penyamaan persepsi sosial secara sengaja oleh pemerintah melalui media sosial terpilih, terutama bahasa. Bagi Habermas, rasionalisasi adalah olah-pikir bertaraf kritis berbasis pengujian akan alasan non-sehat, bila terkomunikasi maka bertujuan mencapai konsensus antar individual menjadi konsensus sosial yang valid dan tahan-lama,

karena dibangun berbasis argumen individual bebas tekanan, pemaksaan kehendak, ketidak-setaraan-individu dan ketidak-adilan. Menurut Habermas, media komunikasi pembentuk pendapat-publik yang terpilih akan sukses membentuk opini-publik nan-baru bila (1) bentuk-bentuk lama diungkapkan, (2) berbagai peran dipilah secara memadai, (3) peluang dan imbalan versus ancaman dan kerugian terkait pilihan publik tersebut dinyatakan, (4) impian individu bersama-sama bermuara pada budaya idaman dan kesejahteraan bersama. Hampiran aksi komunikatif digunakan oleh Dewan Standar Akuntansi dengan layanan surat masuk ke KSAP, permintaan KSAP sebagai nara sumber, strategi sosialisasi gagasan berupa Konsep Publikasian SAK dan dengar pendapat publik terhadap Bakalan Standar baru.

PENUTUP

Makalah berdasar riset pribadi yang sedang berjalan, masih jauh dari sempurna. Membutuhkan beberapa bulan kedepan untuk menggambarkan Teori Akuntansi Pemerintahan secara baik.

Jakarta, 15 Oktober 2019.