

MANFAAT KERANGKA KERJA KONSEPTUAL AKUNTANSI KEUANGAN BAGI AKUNTAN PUBLIK DALAM MELAKSANAKAN PEKERJAANNYA

Michael Iskandar dan Sylvia Fettry
Fakultas Ekonomi Universitas Katolik Parahyangan

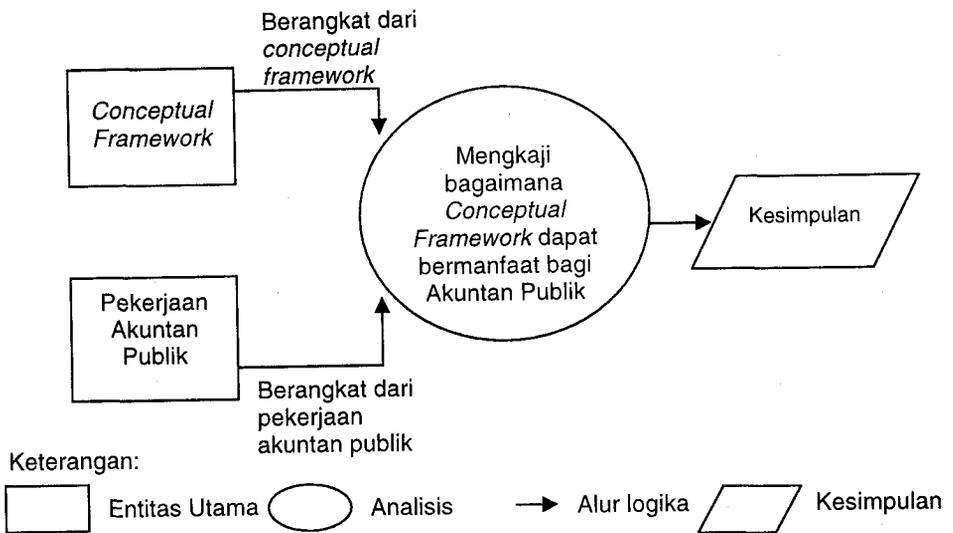
Abstract

The conceptual framework for financial accounting and reporting was developed to achieve standardization in financial accounting practices. This framework consists of three levels, which are: (1) objectives of financial reporting, (2) elements of financial statements and quality characteristics of accounting information, and (3) recognition and measurement concepts. In Indonesia, the main work of a public accountant is to do financial audits on business entities, followed by attestation by the public accountant to endorse (or not) the business entities' statements. Analyses done both upon the conceptual framework and the work of a public accountant shows that the framework is helpful to the public accountant's work, because (1) the financial accounting standards used by the public accountant were created based on the conceptual framework, and (2) in the case that no standards or rules have been set, then the conceptual framework provides guidance to the public accountant. An example is provided to enhance understanding.

Key words: *conceptual framework for financial accounting and reporting, public accountant*

1. Pendahuluan

Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting dikembangkan oleh Financial Accounting Standards Board (FASB) untuk dijadikan patokan baik oleh FASB maupun bagi akuntan untuk memecahkan masalah-masalah akuntansi yang ditemukan di lapangan. Meskipun kerangka kerja (*framework*) ini sebenarnya tidak ditujukan untuk kegiatan pemeriksaan akuntansi (*audit*), muncul pertanyaan apakah *framework* ini dapat membantu para auditor, khususnya para akuntan publik, dalam melaksanakan pekerjaannya. Makalah ini membahas hal tersebut, dengan menggunakan model penelitian sesuai Gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian

2. Kerangka Kerja Konseptual Akuntansi Keuangan

Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting dikembangkan oleh Financial Accounting Standards Board (FASB) untuk memenuhi dua kebutuhan [Kieso and Weygandt, 2004: 28-29]:

1. Sebagai landasan *uniform* bagi FASB untuk menentukan standar-standar akuntansi keuangan, sehingga standar-standar tersebut dapat diyakini bermanfaat dan konsisten.
2. Sebagai landasan bagi para akuntan selaku praktisi untuk mengambil keputusan berkenaan dengan praktek akuntansi keuangan yang ditemukan di lapangan, di mana belum ada standar baku yang ditentukan oleh FASB ataupun lembaga pemerintah terkait.

Sehingga pada dasarnya, kerangka kerja ini dikembangkan untuk menjadi "*a basis for setting accounting standards and for resolving financial reporting controversies*" [Kieso and Weygandt, 2004: 29].

Secara resmi, kerangka kerja ini berbentuk enam buah *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC) yang masing-masing membahas sebuah aspek dari kerangka kerja itu. Keenam SFAC tersebut dapat dilihat dalam Tabel 1.

Conceptual Framework terdiri dari tiga tingkat [Kieso, 2004:29-46]:

1. Tingkat Pertama.

Identifikasi tujuan (*objectives*) pelaksanaan *financial accounting*, yaitu harus menghasilkan informasi yang berguna bagi para *stakeholders* untuk melihat, dari perspektif keuangan, kondisi saat ini maupun masa mendatang.

2. Tingkat Kedua.
Identifikasi elemen-elemen akuntansi (*assets, liabilities, equity*, dan lain-lain), serta karakteristik kualitas informasi (*relevance, reliability, comparability, consistency*).
3. Tingkat Ketiga
Identifikasi konsep-konsep pengakuan dan pengukuran (asumsi-asumsi, prinsip dasar, dan kendala-kendala).

Tabel 1.

Statements of Financial Accounting Concepts
Yang Diterbitkan FASB Berkenaan Dengan
Conceptual Framework for Financial Accounting And Reporting

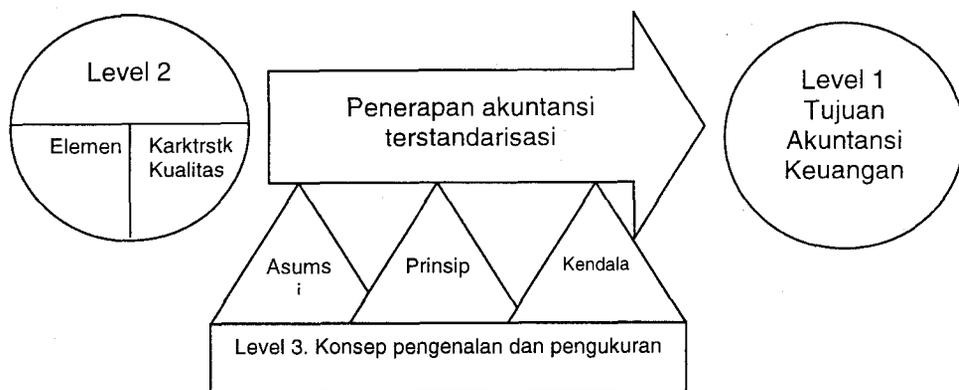
No.	Judul
SFAC No. 1	<i>Objectives of Financial Reporting By Business Enterprises.</i>
SFAC No. 2	<i>Qualitative Characteristics of Accounting Information</i>
SFAC No. 3	<i>Elements of Financial Statements of Business Enterprises</i>
SFAC No. 5	<i>Recognition and Measurement In Financial Statements of Business Enterprises.</i>
SFAC No. 6	<i>Elements of Financial Statements</i>
SFAC No. 7	<i>Using Cash Flow Information and Present Value In Accounting Measurements.</i>

Sumber: Kieso and Weygandt, 2004: 29.

Framework itu telah divisualkan oleh Kieso dan Weygandt dengan mengadaptasi gagasan-gagasan William C. Norby dalam *The Financial Analysts Journal*, edisi Maret-April 1982, halaman 22 [Kieso, 2004: 29-30]. Visualisasi tersebut berbentuk segi tiga sama sisi terbalik, di mana sisi dasarnya terdapat di atas, dan puncak segitiganya terdapat di bawah. Segitiga tersebut kemudian dibagi tiga secara horisontal, di mana lapisan yang paling bawah adalah Tingkat Pertama, lapisan tengah adalah Tingkat Kedua, dan lapisan atas adalah Tingkat Ketiga. Di sini, penekanan adalah bahwa tingkat pertama (*objectives*) harus dicapai menggunakan cara-cara tertentu (*how*) yang diidentifikasi dalam tingkat ketiga. Sedangkan tingkat kedua, yaitu karakteristik kualitas dan elemen-elemen yang dipergunakan, disebut sebagai “jembatan penghubung” antara tingkat pertama dan tingkat ketiga. Visualisasi tersebut menunjukkan satu cara memahami *conceptual framework* itu, dengan menekankan perlunya “jembatan penghubung” tadi.

Terdapat cara lain untuk menampilkan *conceptual framework* tersebut, yang dapat dilihat di Gambar 2. Di sini ditunjukkan bagaimana *framework* ini mengidentifikasi konsep-konsep yang melandasi *financial reporting* [FASB, 2006:ix], serta bagaimana penerapan akuntansi yang terstandarisasi dapat dilakukan karena telah terbingkai oleh *framework* ini.

Fokus dari Gambar 2 adalah penerapan akuntansi di perusahaan-perusahaan secara terstandarisasi, baik yang terjadi karena terdapat peraturan yang jelas dan baku, maupun karena para akuntan mengambil keputusan-keputusan yang konsisten apabila peraturan itu tidak ada. Oleh karena itu, tingkat pertama (tujuan) divisualkan sebagai sasaran dari penerapan akuntansi di perusahaan. Untuk mencapai tujuan tersebut, maka penerapan akuntansi menggunakan (membawa) elemen-elemen akuntansi dan karakteristik kualitasnya (ini adalah tingkat kedua). Akhirnya, seluruh penerapan itu ditopang oleh asumsi-asumsi, prinsip-prinsip, dan kendala-kendala yang harus diperhatikan selama penerapan akuntansi terstandarisasi.

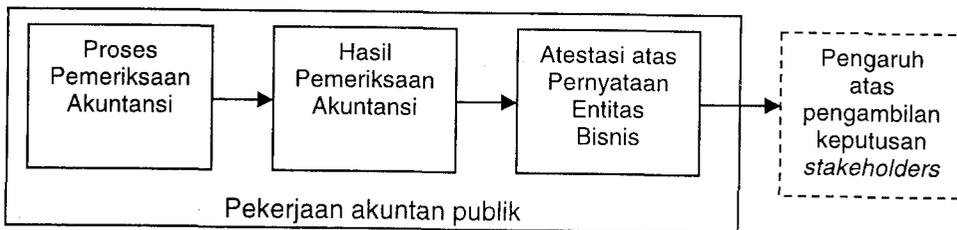


Gambar 2. *Conceptual Framework*

3. Pekerjaan Akuntan Publik

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 menegaskan bahwa bidang usaha akuntan publik terutama adalah jasa atestasi. Jasa ini meliputi pemeriksaan laporan keuangan di mana akuntan publik memberi opini secara berkompeten dan obyektif mengenai pernyataan suatu entitas bisnis. Di luar itu, akuntan publik juga dapat memberikan jasa-jasa lainnya, namun dalam makalah ini pembahasan dibatasi hanya pada jasa atestasi saja, sebab jasa ini adalah jasa utama yang harus dilaksanakan oleh akuntan publik.

Berdasarkan PerMenKeu No. 17/PMK.01/2008 dapat disimpulkan bahwa pekerjaan akuntan publik adalah seperti tampak dalam Gambar 3. Akuntan publik pertama-tama harus melakukan proses pemeriksaan akuntansi keuangan suatu entitas bisnis, yang kemudian memunculkan sebuah hasil pemeriksaan, yang menjadi landasan akuntan publik melakukan atestasi secara bertanggung jawab. Atestasi ini akan mempengaruhi pengambilan keputusan para *stakeholders* yang terkait dengan entitas bisnis tersebut.



Gambar 3. Pekerjaan Akuntan Publik

Adapun proses pemeriksaan akuntansi seperti yang dimaksud dalam Gambar 3 terdiri dari tiga buah fase, yaitu: (1) fase perencanaan dan perancangan pendekatan audit (termasuk mempelajari strategi bisnis, proses bisnis, dan *internal control* dari entitas bisnis serta menentukan risiko dari *misstatements*), (2) fase pengujian *internal control* dan *substantive test* atas transaksi, dan (3) fase prosedur analitis (melakukan perbandingan untuk menentukan *reasonableness data*) dan pengujian *details of balances* [Arens, et al., 2005:151-152].

4. Analisis

Tabel 1 dan Tabel 2 adalah kajian untuk memperoleh kejelasan, bagaimana *conceptual framework* dapat membantu akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaannya.

Tabel 1.
Analisis Dukungan *Conceptual Framework* Pada Pekerjaan Akuntan Publik (1)

Sudut Pandang	<i>Conceptual Framework</i>	Pekerjaan Akuntan Publik	Analisis
Berangkat dari <i>conceptual framework</i>	Diadakan untuk mengusahakan standarisasi praktek-praktek akuntansi keuangan, terutama apabila terdapat hal-hal yang tidak diatur oleh badan berwenang.	Melakukan pemeriksaan untuk memberikan opini terhadap kewajaran suatu laporan keuangan entitas tertentu, apakah telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.	Akuntan publik dalam mengaudit memerlukan suatu standar bagaimana laporan keuangan yang wajar yakni Standar Akuntansi Keuangan. Standar Akuntansi Keuangan lazimnya disusun oleh badan berwenang dengan mengacu pada <i>conceptual framework</i> .

Tabel 2.
Analisis Dukungan *Conceptual Framework* Pada
Pekerjaan Akuntan Publik (2)

Sudut Pandang	Pekerjaan Akuntan Publik	Conceptual Framework	Analisis
Berangkat dari pekerjaan akuntan publik	Menghadapi situasi dan kondisi praktek akuntansi yang belum diatur secara tegas dalam Standar Akuntansi Keuangan, pada saat memeriksa kewajaran laporan keuangan.	Mencakup tiga level : - Level I Tujuan - Level II Elemen dan Karakteristik Kualitas - Level III Pengakuan dan Pengukuran Yang digunakan sebagai acuan akuntansi keuangan.	Akuntan publik dapat menggunakan <i>conceptual framework</i> sebagai <i>benchmark</i> laporan keuangan yang wajar. Meskipun aturan yang tegas belum ada di dalam Standar Akuntansi Keuangan, akuntan publik tetap dituntut untuk memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan.

Apabila saat mengaudit seorang akuntan publik dihadapkan pada masalah kekosongan standar maka ia harus membuat *judgment*. *Judgment* tersebut harus dibuat dengan berbagai pertimbangan yang memadai. Pertimbangan itu sendiri biasanya sangat tergantung pada pengalaman mengaudit dan kompleksitas transaksi keuangan yang pernah ia periksa. Semakin banyak pengalaman mengaudit dan semakin kompleks transaksi keuangan yang pernah dihadapi, maka semakin cepat akuntan publik tersebut membuat *judgment* yang tepat untuk masalah sejenis.

Namun, pada saat pertama kali menghadapi masalah tersebut, akuntan publik perlu arahan. Ketika ia tidak menemukan arahan dalam Standar Akuntansi Keuangan, maka ia dapat beralih mencari arahan yang terdapat pada *conceptual framework*. *Conceptual framework* tersebut digunakan oleh akuntan publik sebagai dasar pertimbangan profesional dalam melaksanakan pekerjaannya. *Conceptual framework* tidak dapat secara langsung menyelesaikan masalah kekosongan standar, tetapi hanya memberikan fasilitas arahan untuk menyelesaikan masalah tersebut.

Sebagai contoh kasus, seorang akuntan publik menerima penugasan untuk mengaudit laporan keuangan suatu partai politik. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2002 Tentang Partai Politik Pasal 9, partai politik memiliki kewajiban untuk membuat pembukuan, memelihara daftar penyumbang dan jumlah sumbangan yang diterima yang terbuka untuk diketahui oleh masyarakat dan pemerintah, membuat laporan keuangan secara berkala satu tahun sekali dan dilaporkan paling lambat enam bulan setelah tutup buku kepada Komisi Pemilihan Umum (KPU) setelah diaudit oleh akuntan publik.

Meskipun ia belum pernah menangani bidang partai politik, akuntan publik tersebut harus mulai merencanakan, mengumpulkan bukti yang cukup dan melaksanakan pemeriksaan agar memperoleh keyakinan yang memadai sebagai dasar untuk memberikan pendapat. Dalam tahap perencanaan, akuntan publik perlu menginventarisir aturan akuntansi terkait bidang partai politik.

Awalnya ia memperoleh SK KPU No. 676 Tahun 2004 yang berisi pedoman untuk tata kelola administrasi keuangan partai politik. Buku II dalam lampiran SK tersebut mengatur Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Partai Politik. Buku II ini disusun oleh KPU bekerja sama dengan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Sewaktu penyusunan pedoman pada Buku II, IAI yang diwakili oleh komite penyusun standar keuangan telah mengacu pada *conceptual framework* yang ada.

Selanjutnya akuntan publik mencari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang relevan dan memperoleh PSAK 45 tentang Pelaporan Keuangan untuk Organisasi Nirlaba, maka untuk sementara, sebelum PSAK khusus untuk partai politik tersusun, akuntan publik dapat mengacu pada PSAK 45 tersebut. PSAK-PSAK yang lain pun dapat menjadi acuan akuntan publik sewaktu mengaudit sepanjang hal tersebut belum diatur dalam PSAK 45.

Sebenarnya partai politik memiliki karakteristik yang berbeda dengan organisasi nirlaba. Misalnya, partai politik bertujuan untuk meraih kekuasaan menyebabkan partai politik rentan terhadap praktek korupsi politik (*money politics*) dan dominasi kelompok kepentingan pada beberapa kelompok masyarakat. Di lain pihak, sumbangan yang dapat diterima oleh partai politik sangat terbatas jumlahnya bila dibandingkan dengan organisasi nirlaba. Ada berbagai kewajiban janji politik kepada konstituen yang harus dilaksanakan oleh partai politik. Meskipun demikian, akuntan publik tetap dapat mengacu pada PSAK 45 tersebut.

Dalam hal mengaudit, prosedur audit terhadap laporan keuangan partai politik ternyata telah ditetapkan dalam SK KPU No. 30 Tahun 2004, misalnya sampel audit minimal 30 individu dan 30 badan hukum swasta. Akuntan publik paling tidak harus mengikuti prosedur yang telah ditetapkan tersebut dan melengkapinya dengan prosedur lain yang dianggap perlu.

Selanjutnya, apabila akuntan publik dihadapkan pada hambatan kekosongan standar dan aturan maka ia dapat mencari acuan pada *conceptual framework*. Misalnya sebagai berikut:

Pada level pertama, akuntan publik dapat menetapkan tujuan laporan keuangan partai politik tersebut. Tujuannya dapat bermacam-macam tergantung *user*. KPU memerlukan laporan keuangan untuk menilai kelayakan partai politik yang berpartisipasi dalam pemilihan umum. Masyarakat luas menggunakan laporan keuangan untuk menetapkan dukungan suaranya pada partai politik yang dianggap dapat memenuhi harapannya. Laporan keuangan yang telah diperiksa oleh akuntan publik diharapkan dapat berguna secara umum untuk mencapai tujuan tersebut. Apabila akuntan publik meragukan tercapainya tujuan tersebut maka opini wajar tanpa pengecualian tidak dapat dikeluarkan.

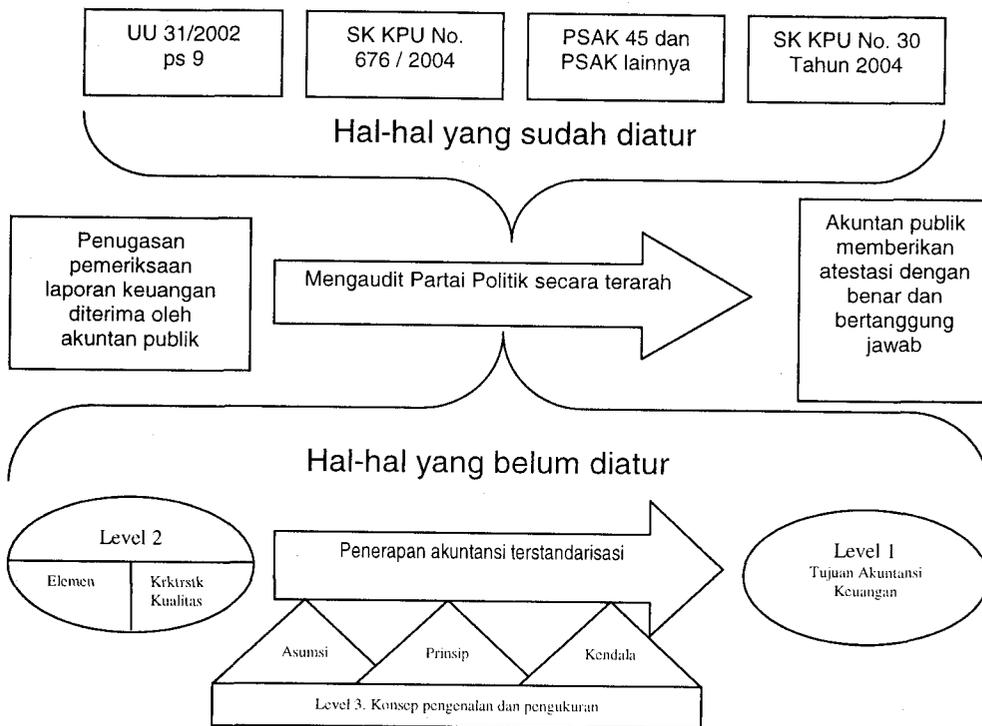
Pada level kedua, akuntan publik dapat menetapkan elemen apa saja yang harus ada pada laporan keuangan partai politik. Semua elemen harus disajikan dengan lengkap, benar dan didukung oleh bukti-bukti yang dapat ditelusuri. Di samping itu, pada level kedua ini, akuntan publik harus memperoleh keyakinan bahwa informasi yang terkandung dalam laporan keuangan partai politik telah memenuhi seluruh karakteristik kualitatif. Relevansi itu ada apabila informasi yang disampaikan dapat mendorong dibuatnya keputusan tertentu. Reliabilitas itu ada apabila informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bebas dari kesalahan dan penyimpangan. Konsistensi pencatatan dari waktu ke waktu harus diterapkan oleh partai politik sehingga mempermudah user melakukan perbandingan. Apabila pada level kedua ini terdapat penyimpangan, maka akuntan publik harus menjelaskan penyimpangan tersebut kepada partai politik dan meminta partai politik untuk memperbaikinya terlebih dahulu.

Pada level ketiga, akuntan publik diharapkan tidak menemukan bukti yang menentang asumsi yang ada. Asumsi entitas ekonomi harus diterapkan pada partai politik. Partai politik dan pihak yang memberikan donasi kepada partai politik adalah dua pihak yang terpisah sehingga melaksanakan pencatatan yang terpisah pula. Asumsi kelangsungan usaha harus diyakini oleh akuntan publik, bahwa partai politik tersebut akan tetap beroperasi (tidak akan ditinggalkan oleh para pendukungnya) untuk waktu yang tidak terbatas di masa yang akan datang. Asumsi lainnya, juga harus memperoleh keyakinan yang memadai.

Pada level yang sama, penerapan prinsip dalam pencatatan oleh partai politik harus diperiksa dengan mendalam. Apakah partai politik tersebut telah mencatat dengan menerapkan prinsip biaya historis, melakukan pengakuan pendapatan secara tepat, menjalankan prinsip *matching*, dan mengungkapkan segala informasi yang dianggap penting bagi keputusan *user*.

Meskipun demikian, akuntan publik harus menyadari adanya keterbatasan-keterbatasan yang dihadapi oleh partai politik. Misalnya, manfaat dari laporan keuangan tersebut diharapkan lebih besar dari pada biaya penyusunannya. Materialitas yang bersifat relatif antara partai politik yang besar dan partai politik yang kecil perlu ditetapkan batasannya. Aktivitas khas yang lazim diterapkan pada partai politik juga akan mempengaruhi bagaimana akuntansi dilaksanakan oleh partai politik. Penerapan konservatisme harus dijalankan dalam pencatatan keuangan partai politik agar *user* berhati-hati dalam pengambilan keputusannya. Keterbatasan ini memungkinkan partai politik tersebut menyimpang dari praktek akuntansi pada umumnya. Sewaktu memberikan opini dalam laporan auditnya, akuntan publik perlu menjelaskan keterbatasan tersebut.

Contoh kasus yang dijelaskan di atas dapat dilihat pula dalam Gambar 4.



Gambar 4. Peran *Conceptual Framework* Dalam Mendukung Akuntan Publik Mengaudit Partai Politik

Berdasarkan contoh kasus tersebut di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa *conceptual framework* memang membantu akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaannya, khususnya bila terdapat ketidakjelasan aturan pencatatan akuntansi.

Conceptual framework dapat menjadi arahan yang terstruktur bagaimana praktek akuntansi yang belum ada standarnya dilaksanakan oleh suatu entitas, sehingga sewaktu memberikan opini dalam laporan audit, akuntan publik dapat selalu tetap profesional dalam membuat pertimbangan, dengan mengacu kepada *conceptual framework*.

5. Kesimpulan

Conceptual Framework akuntansi keuangan dapat bermanfaat bagi akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaannya memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Jadi kerangka kerja ini menjadi arahan khususnya terkait dengan hal-hal yang belum diatur secara tegas dalam Standar Akuntansi Keuangan.

Daftar Pustaka

1. Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. (2005), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 10th edition, Pearson/Prentice-Hall, New Jersey.
2. Financial Accounting Standards Board (2006), "Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information", *Financial Accounting Series* no 1260-001, July 6, 2006.
3. Kieso, D. H., and Weygandt, J.J. (2004), *Intermediate Accounting*, 11th edition, John Wiley & Sons, New York.
4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
5. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 45 tentang Pelaporan Keuangan untuk Organisasi Nirlaba.
6. Surat Keputusan Komisi Pemilihan Umum No. 30 Tahun 2004 tentang Prosedur Audit Terhadap Laporan Keuangan Partai Politik.
7. Surat Keputusan Komisi Pemilihan Umum No. 676 Tahun 2004 Tentang Tata Kelola Administrasi Keuangan Partai Politik.
8. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2002 Tentang Partai Politik.