

**KESALAHAN STRUKTURAL PSAK No. 57:
Kewajiban Diestimasi, Kewajiban Kontijensi dan Aktiva Kontijensi
(Tinjauan dari Penciptaan dan Pendeklarasian)**

Sumiyana¹
Efraim Ferdinan Giri²

Abstrak

Kesalahan struktural dimaknakan sebagai adanya rerangka pernyataan standar yang tidak memiliki alur penalaran secara logis di dalam penciptaan dan pendeklarasian pernyataan standar. Termasuk di da/am kesalahan struktural adalah tidak adanya sinkronisasi dan keselarasan antarpernyataan standar, tidak merujuk ke konsep yang telah ada di rerangka konseptual, dan tidak menyajikan da/am sifat yang sederhana.

Artikel ini bertujuan menganalisis kesalahan struktural dan di dalam bahasannya terbukti benar bahwa PSAK No. 57 memiliki kesalahan struktural dalam bentuk empat kesalahan. Artikel ini merekomendasikan untuk mencipta dan mendekjarasi pernyataan standar yang berdimensi dengan benar, mensinkronisasi dan menyelaraskan antar pernyataan, dan menyajikan dalam bentuk kesedemanaan. Akhjmya, pemaparan kempa/i pernyataan standar ini da/am kaidah penciptaan dan pendeklarasian yang memiliki penalaran Jogis dan dalam bentuk yang sederhana terrekomendasi untuk segera dilakukan.

Kata Kunci: Kewajiban Diestimasi, Kewajiban Kontijensi, Aktiva Kontinjensi

PENDAHULUAN

Struktural dimaksudkan sebagai rerangka suatu barang yang dibuat dari beberapa bagian. Berkaitan dengan pernyataan standar, struktural bermakna rerangka pernyataan standar yang dibuat dari beberapa konsep pembentuk. Apabila konsep pembentuk tersebut dipilih dengan benar dan dirangkai (di-*assemble*) dengan benar, maka hasilnya sebagai pernyataan standar adalah benar. Akan tetapi, apabila konsep pembentuk tersebut dipilih dengan tidak benar dan dirangkai dengan benar, maka hasilnya sebagai pernyataan standar adalah tidak benar. Sama halnya, apabila konsep pembentuk tersebut dipilih dengan benar dan dirangkai dengan tidak benar, maka hasilnya sebagai pernyataan standar adalah juga tidak benar.

Konsep pembentuk dapat diambil dan dipilih dari berbagai bidang keilmuan. Fase pengambilan dan pemilihan tidak dapat dengan tanpa mempertimbangkan penalaran yang mendalam. Merasionalisasi konsep pembentuk juga tidak dapat dilakukan. Wujud sebuah konsep berupa ide atau gagasan yang bersifat belum dikuantitatif. Tingkatannya masih dalam bentuk abstrak. Selanjutnya, konsep pasti memiliki dimensi dengan jumlah minimal dua dimensi. Setiap dimensi dipecah ke dalam elemen dan minimal berjumlah dua elemen. Hasil perangkaian dimensi yang minimal berjumlah dua dan di dalamnya terdapat elemen yang minimal berjumlah dua biasanya disebut konsep.

Kesalahan dapat terjadi di dalam (1) menalar dimensi secara tidak memadai atau tidak dalam kaidah perumusan yang benar, dan (2) merangkai antara dimensi yang satu dan struktural dimensi yang lainnya tidak dalam wadahnya. Keduanya ini apabila ternyata justru dilakukan demikian, maka hasilnya bersifat tidak struktural atau terjadi kesalahan struktural. PSAK No. 57 telah dibentuk dengan keruntutan proses yang tersaji di paragraf di atas. Sehingga di balik asumsi yang disusun dengan kebenaran struktural, ada kemungkinan terjadi kesalahan struktural.

Hasil dari menalar dimensi dan merangkai antar dimensi beroutput pernyataan standar. Proses menalar dan merangkai ini disebut dengan penciptaan. Penciptaan yang diwujudkan dalam bentuk surat atau ucapan disebut pendeklarasian. Hampir tidak ada pisah batas yang tegas antara penciptaan dan pendeklarasian, karena seketika penciptaan ditulis ketika itu juga dideklarasikan. Tidak lain, penciptaan dan pendeklarasian ini merupakan hasil akhir penyusunan standar. Kembali ke ada kemungkinan terjadi

kesalahan struktural yang dikaitkan dengan hasil akhir penyusunan, maka penciptaan dan pendeklarasian inilah sebagai alamat untuk mengidentifikasi kesalahan strukturalnya.

Tujuan

Artikel ini bertujuan mengidentifikasi kesalahan-kesalahan struktural standar No. 57. Metoda yang digunakan untuk proses pengidentifikasian dilakukan dari tinjauan penciptaan dan pendeklarasian yang telah termuat di standar ini. Selanjutnya, artikel ini juga menganalisis ke dampak kesalahan struktural tersebut, khususnya yang terkait dengan kejanggalan-kejanggalan (flaws) makna di dalam statemennya. Dapat dipandang dari sisi lain, artikel ini merekomendasi koreksi pembenaran atas kesalahan struktural yang telah teridentifikasi.

TEORI DAN PEMBAHASAN

Bahasan pokok artikel ini dalam kisaran bukan dimensi waktu, tidak menyajikan atas konsep yang telah ada, dan tidak mencipta dan mendeklarasi secara sederhana. Bukan dimensi waktu dirnaksudkan sebagai pengambilan dan pemilihan dimensi waktu yang digunakan untuk menyusun pernyataan standar, karena yang benar adalah dimensi status kejadian yang mendasarkan waktu. Tidak merujuk ke konsep yang telah ada diartikan sebagai tindakan yang tidak melakukan proses penyusunan statemen dengan mempertimbangkan konsep yang telah disusun sebelumnya. Senyatanya yang dilakukan Oleh standar No. 57 hanyalah mendefinisikan noda-noda (nodes) rinci. Tidak mencipta dan mendeklarasi secara sederhana memiliki arti bahwa materi di standar No. 57 ini tidak disajikan dalam bentuk alur penalaran yang sederhana. Secara rinci dibahas sebagai berikut.

Bukan Dimensi Waktu

PSAK No. 57 menstrukturkan kewajiban diestimasi, dan kewajiban kontinjensi dengan mendasarkan ke dimensi waktu dan jumlah yang tidak pasti. Statemennya tersurat di dalam paragraf 15 dan 28. Berikut siratannya.

15. Pernyataan ini mendefinisikan kewajiban diestimasi sebagai kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti.
28. Secara umum, semua kewajiban diestimasi bersifat kontinjensi karena tidak pasti dalam jumlah atau waktu. Tetapi, ...

Inferensi yang dapat ditarik dari kedua statemen di PSAK itu adalah bahwa dimensi pembentuk kewajiban diestimasi dan kewajiban kontinjensi terwujud dari dimensi pertama jumlah dan dimensi kedua waktu. Dari kedua dimensi, masing-masing dimensi dipecah ke dalam struktur elemen, yakni elemen pertama pasti dan elemen kedua tidak pasti. Struktur definisi tersebut di atas, apabila ditarik ke dalam diagram visual berbentuk di dalam Gambar 1.

Lain halnya dengan FASB menstrukturkan kontinjensi yang disajikan oleh SFAS No. 5, "Accounting for Contingencies." Standar ini menstatemenkan definisi kontinjensi secara eksplisit sebagai berikut:

"For this purpose of this statements, a contingency is defined as an existing condition, situation, or set of circumstances involving uncertainty as to possible gain (hereinafter a "gain contingency") or loss (hereinafter a "loss contingency") to an enterprise that will ultimately be resolved when one or more future events occur or fail to occur. ..."

Inferensi yang dapat ditarik dari statemen SFAS itu adalah bahwa dimensi pembentuk kewajiban diestimasi dan kewajiban kontinjensi terwujud dari dimensi pertama jumlah dan dimensi kedua status kejadian yang mendasarkan waktu. Dimensi ke dua ini

berasal dari aslinya "future events occur or fail to occur." Selanjutnya dari kedua dimensi tersebut, masing-masing dimensi dipecah ke dalam struktur elemen, yakni elemen pertama pasti dan elemen kedua tidak pasti. Struktur definisi tersebut di atas, apabila ditarik ke dalam diagram visual berbentuk di dalam Gambar 2.

Atas perbandingan antara Dimensi Menurut PSAK dan Dimensi Menurut SFAS dapat disimpulkan bahwa PSAK sungguh sangat berbeda dengan SFAS. Secara lebih spesifik, perbedaannya terletak di dimensi kedua, yakni dimensi waktu dan dimensi status kejadian yang mendasarkan waktu. Kesalahan struktural PSAK nampak dengan jelas yang dapat ditunjukkan dengan argumen sebagai berikut. Pertama, dimensi waktu apabila dipecah ke elemen yang lebih rinci berbentuk masa lalu, masa sekarang, dan masa mendatang. Kedua, tidak benar jika dimensi waktu dipecah ke dalam elemen pasti dan tidak pasti, karena waktu tidak berstatus terjadi atau tidak terjadi.

Menurut pendapat penulis, yang benar adalaih yang disajikan oleh SFAS yang menciptakan dan mendeklarasikan dimensi status kejadian yang mendasarkan waktu. Oleh karena status kejadian, maka dapat terjadi dan dapat tidak terjadi di waktu mendatang. Sehingga, berbasis argumen ini terbukti bahwa PSAK telah mencipta dan mendeklarasi dengan rangkaian dimensi yang kurang tepat. Singkatnya, di PSAK No. 57 ini telah terjadi kesalahan struktural.

Tidak Ada Sinkronisasi dan Keselarasan

Merujuk kembali ke paragraf 15 dan 28 di PSAK No. 57, kedua paragraf ini mendeklarasi dimensi jumlah dan dimensi waktu. Sebaliknya, paragraf 21 menyatakan dengan statemen yang berbeda sama sekali dengan kedua paragraf tersebut. Secara eksplisit paragraf 21 ini menyatakan definisi sebagai berikut.

Kewajiban kontinjensi adalah:

21. kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali perusahaan.

Paragraf ini khususnya yang memiliki frasa "keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa datang" tidak lain adalah "future events occur or fail to occur" yang ada di SFAS No. 5, paragraf 1. Sehingga sebenarnya tetap dalam posisi sebagai dimensi status kejadian dan bukannya dimensi waktu.

Hal yang dapat dipetik atas penciptaan dan pendeklarasian paragraf 15 dan 28 dalam bandingannya dengan paragraf 21 adalah tidak terjadinya sinkronisasi dan keselarasan antar paragraf. Dapat juga dikatakan dalam pembahasan yang lain, yakni tidak terjadi konsistensi antar paragraf dalam satu pernyataan standar.

Tidak Merujuk ke Konsep yang Telah Ada

Standar No. 57 menyajikan dengan tidak merujuk ke konsep yang telah ada atau telah dibangun sebelumnya. Tentunya yang terkait dengan definisi kewajiban dan aktiva yang tertuang di Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan. Pendeklarasian pernyataan standarnya dilakukan di paragraf yang digunakan untuk mendefinisikan aktiva kontinjensi dan kewajiban kontinjensi secara baru. Dengan pendefinisian secara baru, standar ini harus melakukan pendefinisian pernyataan baru berikutnya untuk pengakuan dan pengukuran aktiva kontinjensi dan kewajiban kontinjensi. Struktur pendefinisian berbentuk di dalam Gambar 3.

Sebaliknya, SFAS No. 5 menyajikan dengan merujuk ke konsep yang telah ada atau telah dibangun sebelumnya. Pendefinisian baru hanya dilakukan untuk konsep kontinjensi saja. Pendefinisian kewajiban dan aktiva kontinjensi tidak dilakukan karena tetap menggunakan definisi aktiva dan kewajiban yang tertuang di SFAC No. 6. Untuk itu, pendeklarasian pernyataan standarnya tidak perlu dilakukan di paragraf baru yang

digunakan untuk mendefinisikan aktiva kontinjensi dan kewajiban kontinjensi. Demikian juga, standar ini tidak melakukan pendefinisian pernyataan baru berikutnya untuk pengakuan dan pengukuran kewajiban kontinjensi dan aktiva kontinjensi. Struktur pendefinisian berbentuk di dalam Gambar 4.

inferensi yang dapat diperoleh dalam perbandingan antara Gambar 3 dan Gambar 4 adalah bahwa standar No. 57 telah melakukan kesalahan struktural untuk yang ke dua kalinya. Standar ini tidak harus demikian dalam penyusunan pernyataan-pernyataan standarnya. Penyusunan yang demikian dapat dipandang tidak efisien dan justru berlebihan (*redundant*). Contohnya, sebagai satu penunjuk tidak efisien dan *redundant*, pengakuan kewajiban kontinjensi yang dideklarasikan di paragraf 32-35 adalah yang sama dengan pengakuan kewajiban yang dideklarasikan di Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan paragraf 91.

Kelanjutan atas tidak efisien dan berlebihan di dalam penciptaan dan pendeklarasian pernyataan-pernyataan standar ini berdampak ke tidak terjadinya standar yang memiliki karakter kesederhanaan (*parsimony*). Bahasan kesederhanaan pernyataan standar No. 57 ini dipertajam di sub bahasan lain berikut.

Tidak Mencipta dan Mendeklarasi secara Sederhana

Tidak mencipta dan mendeklarasi secara sederhana telah terbukti di sub bahasan sebelumnya. Di sub bahasan tersebut, tidak sederhana diperoleh dari simpulan atas paparan-paparan pernyataan standar yang berulang dari konsep dan standar yang lain, penciptaan dan pendeklarasian pernyataan standar yang baru dalam sifat yang mengada-ada atau berlebihan, dan dampak ke penciptaan dan pendeklarasian pernyataan standar yang baru berikutnya.

Tidak mencipta dan mendeklarasi secara sederhana yang ke dua bagi standar No. 57 ini diciptakan dan dideklarasikan dengan tidak mengikuti alur penalaran yang runtut. Alur penalaran yang runtut ditunjukkan oleh SFAS No. 5. Pertama, standar ini mendefinisikan kontinjensi. Kedua, standar ini memecah kontinjensi ke dalam dua elemen kondisi yaitu kontinjensi rugi (*loss contingencies*) dan kontinjensi laba (*gain contingencies*). Ketiga, saat yang simultan ada konsep akrual dan konsep konservatisme yang mengisyaratkan bahwa kontinjensi rugi dapat di-*accrue* sementara yang kontinjensi laba tidak dapat di-*accrue*. Keempat, proses perangkaian dari dua dimensi yang distrukturkan seperti di gambar 2. Tahap keempat ini memunculkan kewajiban estimasian dan kewajiban kontinjensi. Kelima, pengungkapan di laporan keuangan atas kewajiban dan aktiva kontinjensi. Alur penalaran ini dapat diskemakan ke dalam diagram alir-alur penalaran di Gambar 5.

PSAK No. 57 tidak beralur penalaran sebagaimana yang tersaji di Gambar 5 tersebut. Alur penalarannya tidak tampak secara sederhana. Pembuktian atas argumen ini adalah banyaknya paragraf-paragraf di pernyataan standar No. 57 ini yang membahas di luar alur garis untuk titik 1 sampai dengan titik 5 itu. Berikut ini adalah paragraf-paragraf pernyataan yang membuat standar No. 57 ini menjadi tidak efisien dan tidak sederhana.

1. Paragraf 15 yang menyatakan bahwa pernyataan standar ini digunakan untuk mengatur kewajiban diestimasi dan kewajiban kontinjensi tidak perlu dilakukan apabila kontinjensi sendiri didefinisikan dengan jelas dan dikaitkan dengan kerangka dasar.
2. Paragraf 28 yang menyatakan bahwa kewajiban diestimasi bersifat kontinjensi tidak perlu dinyatakan secara eksplisit karena keduanya satu konsep dalam satuan yang berbeda atau karena hanya dideterminasi oleh perbedaan elemen (matriks kombinasi dari dua elemen pasti dan tidak pasti).
3. Paragraf 37-39 yang merupakan syarat-syarat pengakuan kewajiban tidak perlu dideklarasikan karena telah ada di Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan. Paragraf ini bersifat mengulang dari konsep dasar yang telah ada.

4. Paragraf 44 yang merupakan metoda perlakuan kewajiban kontinjensi tidak perlu dideklarasikan kembali karena merupakan pengulangan atas paragraf 31-35 dan paragraf 37-39, serta paragraf-paragraf lain yang terkait dengan kewajiban kini dan kewajiban konstruktif.
5. Paragraf 50-51 yang menyatakan bahwa pengakuan kewajiban diestimasi dilakukan apabila memenuhi paragraf 15 adalah pernyataan standar berulang dan sebenarnya telah didefinisikan sebelumnya di Kerangka dasar dan paragraf 31-35.
6. Paragraf 52-53 yang membahas pengestimasian yang andal tidak perlu lagi diciptakan dan dideklarasikan karena sebenarnya telah dijelaskan di paragraf 31-35 dan konsep pengakuan kewajiban di Kerangka Dasar.
7. Paragraf 59-60 yang membahas tidak dapat diakuinya aktiva kontinjensi tidak perlu dideklarasikan kembali apabila menganut alur penalarannya SF-AS. Paragraf tersebut telah didefinisikan serta dapat dirujuk ke pengakuan aktiva dan pengakuan pendapatan, yang secara khusus tidak memenuhi pengakuan aktiva dan pengakuan pendapatan.

Demikian juga, paragraf-paragraf lain yang masih dalam sifat diciptakan dan dideklarasikan berulang dengan menggunakan konsep bahasan yang sama. Inti dari "tidak menciptakan dan mendeklarasi secara sederhana" berkaitan dengan tidak adanya alur penalaran yang dalam sifat kesederhanaan.

SIMPULAN

Dengan ditemukannya kesalahan struktural Yang terjadi di PSAK No. 57 ini, simpulan yang dapat diperoleh adalah sebagai berikut.

1. Penciptaan dan pendeklarasian kembali pernyataan standar yang dalam bentuk dimensi jumlah dan dimensi status kejadian masa mendatang.
2. Pemrosesan kelengkapan atas dua dimensi tersebut dalam elemen rinci jumlah yang pasti dan tidak pasti, dan elemen rinci status kejadian yang pasti dan tidak pasti.
3. Pensinkronisasian dan penselarasan kembali pernyataan standar dengan konsep yang telah terbentuk sebelumnya dan di antara paragraf-paragraf pernyataan di dalam standar ini sendiri.
4. Pembentukan alur penalaran logis dalam proses penciptaan dan pendeklarasian pernyataan standar, dan
5. Penyajian pernyataan standar dalam bentuk kesederhanaan dalam arti tidak mengulang dan tidak mengada-ada atau tidak berlebihan.

SARAN

Mendasarkan ke dalam simpulan yang terbentuk di dalam artikel ini, standar No. 57 ini hendaknya diciptakan dan dideklarasikan kembali dengan alur penalaran yang logis, tersinkronisasi dan terseleraskan dengan baik, serta memiliki bentuk dan sifat penyajian dalam kesederhanaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Belkaoui, Ahmed Riahi, Accounting Theory, Forth Worth: The Dryden Press, 2004.
- Caderblom, Jerry, and Paulsen, David W., Critical Reasoning: Understanding and Criticizing Arguments and Theories, Belmont, California: Wadsworth Publishing Company, 1986.
- IAI, PSAK No. 57: "Kewajiban Diestimasi, Kewajiban Kontinjensi, dan Aktiva Kontinjensi," dalam buku: LAI, Standar Akuntansi Keuangan, Jakarta: Salemba Empat, 2002.

- FASB, SFAC No. 5: "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises", dalam buku: FASB, Original Pronouncements: Accounting Standards, Vol.: 2, Illinois: Richard D. Irwin, 1993.
- _____, SFAC No. 6: "Elements of Financial Statements", dalam buku: FASB, Original Pronouncements: Accounting Standards, Vol.: 2, Illinois: Richard D. Irwin, 1993
- _____, SFAS No. 5: "Accounting for Contingencies", dalam buku: FASB, Original Pronouncements: Accounting Standards, Vol.: I, Illinois: Richard D. Irwin, 1993.
- Hendriksen Eldon S., and Michael E. Van Breda, Accounting Theory, Homewood, IL: Irwin, 1996.
- Nickerson, Raymond S., Reflection on Reasoning, Hillsdale: NJ.: Lawrence Erlbaum Associates, Publisher, 1986.
- Schroeder, Richard Q, and Myrtle W. Clark, Accounting Theory: Text and Readings, Fifth Edition, New York: John Wiley and Sons, 1998.
- Scott, William R., Financial Accounting Theory, Upper Saddle River. Prentice Hall Book International Inc., 1997.
- Smith, Jay M., and Skousen, K. Fred, Intermediate Accounting, Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Co., 1998.
- Suwardjono, Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan, Yogyakarta: BPFY Yogyakarta, 2005.
- Watts, Ross L, and Jerold L Zimmerman, Positive Accounting Theory, Englewood Cliff, NJ: Prentice-Hall, 1986.
- Wolk, Harry 1.; Michael G. Tearney, and James L. Dodd, Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach, Cincinnati, OH: South-Western College Publishing, 2001.

LAMPIRAN:

Gambar 1
Dimensi Menurut PSAK No. 57

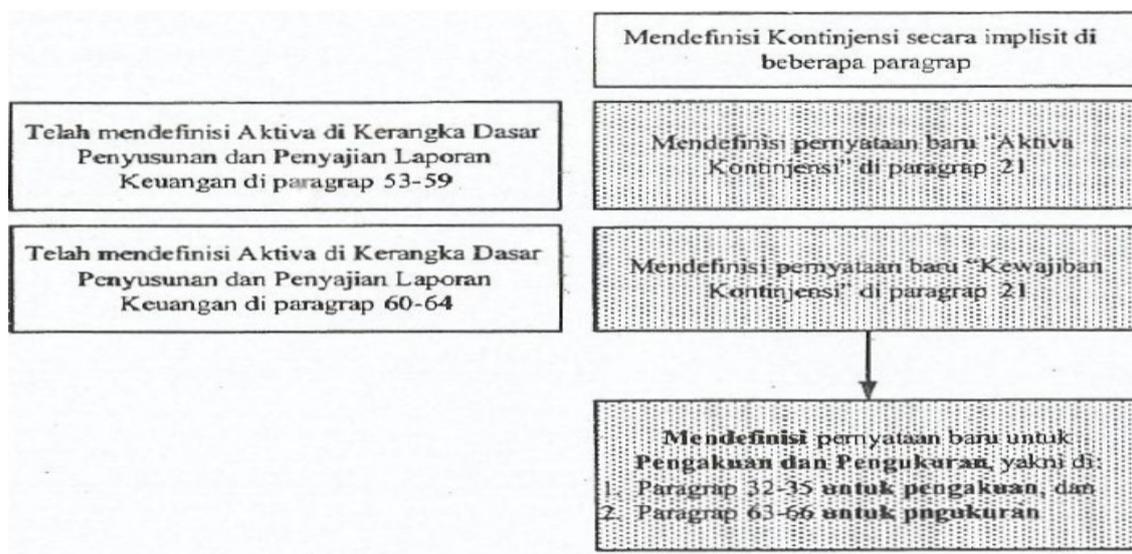
		Dimensi Kedua Waktu	
		Elemen 1: Pasti	Elemen 2: Tidak Pasti
Dimensi Pertama Jumlah	Elemen 1: Pasti	Kewajiban Diestimasi (Kewajiban Estimasian) Disajikan di Laporam Keuangan	Kewajiban Kontinjensi Diungkap di Laporam Keuangan
	Elemen 2: Tidak Pasti	Kewajiban Kontinjensi Diungkap di Laporam Keuangan	Kewajiban Kontinjensi Tidak Diungkap di Laporam Keuangan

Gambar 2
Dimensi Menurut FASB, SFAS No. 5

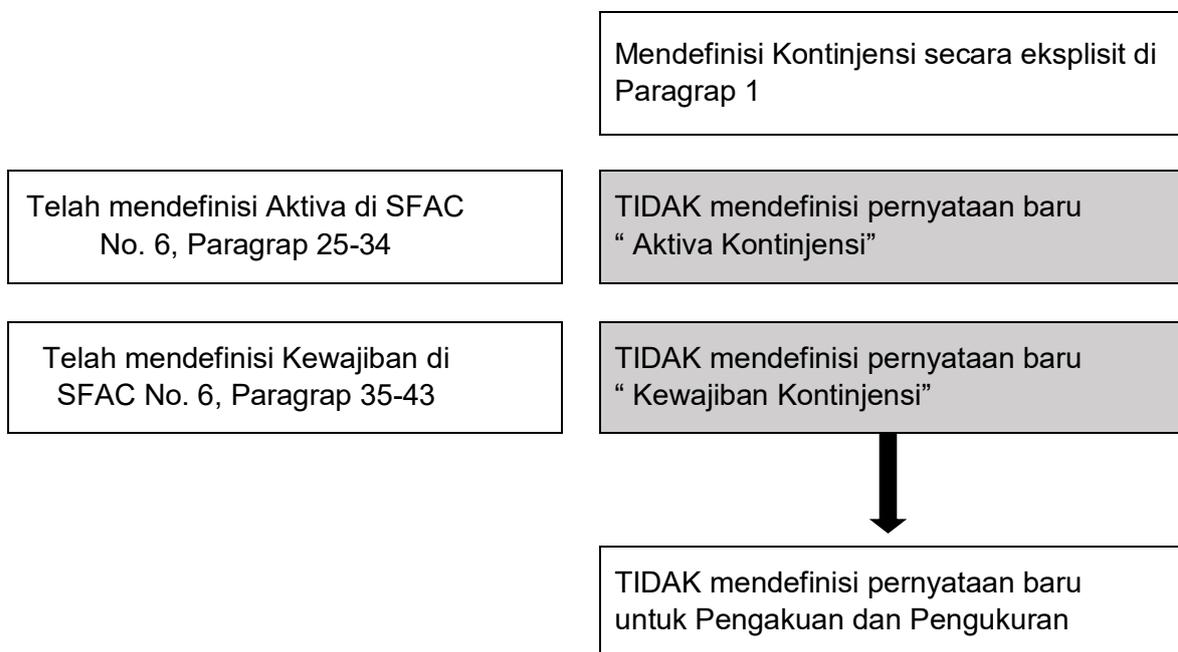
		Dimensi Kedua Status Kejadian yang Mendasarkan Waktu	
		Elemen 1: Pasti	Elemen 2: Tidak Pasti
Dimensi Pertama Jumlah	Elemen 1: Pasti	Kewajiban Diestimasi (Kewajiban Estimasian) Disajikan di Laporam Keuangan	Kewajiban Kontinjensi Diungkap di Laporam Keuangan
	Elemen 2: Tidak Pasti	Kewajiban Kontinjensi Diungkap di Laporam Keuangan	Kewajiban Kontinjensi Tidak Diungkap di Laporam Keuangan

Gambar 3

Pendefinisian Menurut PSAK No. 57



Gambar 4
Pendefinisian menurut SFAS No. 5



Gambar 5
Diagram Alir-Alur Penalaran SFAS No. 5

