

## **PERSPEKTIF TEORIAKUNTANSI KEUANGAN TERHADAP MASALAH LINGKUNGAN'**

**Abdnl HaEim**

Universitas GAdjah Mada

### **ABSTRACTS**

*Environmental problem is a universal and complex problem. Many problems emerge in relation to the environmental problems such as air pollution, soil contaminations etc. Those are not only the governments' responsibility but also the alt of human life responsibility. Accordingly, everyone should have responsibility and concern to those problems. Business enterprises, professionals, and so on, of course should also concern and involve to help reducing the environmental problems.*

*The involvement of accounting profession in this problem, especially in United State, were shown by issuing such as a statement of "accounting for contingencies, " and "statements of position on environmental remediation. " This paper tries to explore this enviromental problem based on perspectives of financial accounting theory. It is shown that from the perspective of financial accounting theory, accounting profession especially the accounting researcher can give some sharing in order to prevent the problem of environment becomes more complex.*

*Unfortunately<sup>1</sup>, it is still lack of support from the society of accounting profession itself There is still rare researcher who intrested in discussing and researching the enviromental problem in relation to the capital market. Even, in Indonesia it can be stated that there is no enough study related to that problem. In fact, in relation to the perspective of financial accounting theory this enviromental problem should be able to develope this study both in perspective of decision usefulness and economics consequences.*

### **PENDAHULUAN**

Dalam hidup dan kehidupan manusia sehari-hari tidak akan lepas dari berbagai macam isu. Mulai dari isu-isu dalam masalah politik, hukum, sosial kemasyarakatan hingga isu-isu bisnis. Isu-isu tersebut dapat sating terkait satu sama lain. Isu dalam masaiah hukum dapat pula menjadi isu dalam masalah bisnis. Salah satu isu yang cukup mendapat perhatian dalam kehidupan saat ini adalah tentang lingkungan hidup. Isu lingkungan (hidup) dapat pula men. jadi atau merupakan bagian dari isu-isu bisnis.

---

<sup>1)</sup> Penulis mengucapkan terima kasih dan penghargaan terhadap Prof. Dr. Zaki Baridwan M.Sc, atas komentarnya pada tulisan ini. Juga disampaikan terima kasih kepada Drs. Slamet Sugiri M.B.A., dan beberapa kolega lainnya. Kepada Drs. Arief Surya Irawan diucapkan terima kasih atas bantuannya dalam proses penyusunan tilisan ini.

Barangkali isu berikut ini dapat menjadi contoh sebuah isu lingkungan hidup yang dapat menimbulkan pertanyaan-pertanyaan khususnya pertanyaan dalam kaitannya dengan bisnis dan akuntansi. Majalah Forum Keadilan nomer 26 tahun IV, 8 April 1996 melaporkan "Sebuah pipa berukuran raksasa sekitar sepuluh kilometer membawa berbagai limbah logam berat ke teluk Buyat. Di teluk itulah pada kedalaman 82 meter di bawah permukaan laut, limbah logam seperti stanida, arsen, air raksa, tembaga dan seng dibuang. Zat kimia berbahaya itu terbawa bersama-sama limbah dan pasir halus yang dihasilkan penambangan emas PT NMR di Ratatolok, Minahasa, Sulawesi Utara". Pertanyaan umum yang akan muncul dari laporan itu adalah mengapa perusahaan sampai bersedia membuat fasilitas tersebut? Dari kacamata bisnis, pertanyaan yang mungkin muncul adalah berapa besar investasi atas fasilitas tersebut?

Dari sisi akuntansi --dan juga auditing --pertanyaan yang dapat dipastikan akan muncul adalah bagaimana perusahaan memperlakukan pengeluaran investasi tersebut? Apakah diperlakukan sebagai aset? Sebagai biaya? Kalau diperlakukan sebagai biaya, apakah termasuk ke dalam biaya produksi atautkah jenis biaya yang lain? Kalau diperlakukan sebagai aset bagaimana mengalokasikan harga perolehannya? Bagaimana pula melaporkannya? Singkatnya adalah bagaimana perusahaan melakukan pemilihan kebijakan akuntansinya? Jawaban-jawaban atas pertanyaan tersebut tentu saja akan berkaitan dengan perlakuan pengeluaran tersebut dan juga pelaporannya yang bisa saja menimbulkan perbedaan pendapat diantara pihak-pihak yang berkepentingan, dalam hal ini manajemen kreditur, auditor, dan bahkan pemerintah. Pendapat yang berbeda-beda tersebut sebenarnya; sangat mungkin berdimensi teori akuntansi.

Dalam dunia akuntansi persoalan perlakuan terhadap setiap transaksi termasuk isu di atas menimbulkan sejumlah poin menarik dari titik pandang teori akuntansi. Hendriksen dan Breda (1992) dalam awal tulisan mereka pada buku *Accounting Theory*, mengemukakan pertama, bahwa isu-isu teori tidak semata-mata persoalan teori. Isu seperti tersebut di atas mempunyai implikasi praktik baik dari sisi manajemen maupun sisi auditor dan pihak-pihak lain. Kedua, bahwa teori akuntansi seringkali adalah persoalan pertimbangan profesional yang dibuat oleh masing-masing individu yang terlibat dalam kasus/persoalan/isu-isu khusus. Itulah sebabnya

di Amerika Serikat, Financial Accounting Standard Board (FASB) sebagai lembaga pembuat standar mengemukakan bahwa dalam pemilihan kebijakan akuntansi yang dibuat dapat dilakukan dalam dua tingkat. Pada tingkat pertama pilihan dilakukan oleh lembaga formal yang mempunyai kekuasaan untuk memaksa dunia bisnis menerapkannya, dan pada tingkat kedua pilihan dapat dilakukan perusahaan secara individual.

Paper ini mencoba melihat persoalan akuntansi yang berkaitan dengan persoalan isu lingkungan tersebut. Contoh isu yang dikemukakan di atas menjadi pemikiran tentang perlunya akuntansi lingkungan. Pada paper ini diasumsikan bahwa profesi akuntansi memang “concern” pada masalah lingkungan. Pembahasan akan dilakukan dari titik pandang atau perspektif teori akuntansi, dimulai dari pendekatan yang ada pada teori akuntansi keuangan hingga pada pemikiran perlunya standar akuntansi keuangan yang berkaitan dengan lingkungan, terutama di Indonesia.

### **PENDEKATAN-PENDEKATAN TEORI AKUNTANSI**

Sejumlah pendekatan telah dilakukan dalam mencoba memecahkan masalah-masalah yang timbul dalam akuntansi. Hendriksen dan Brede (1992) mengemukakan beberapa pendekatan. Pendekatan tersebut meliputi Pendekatan Pajak, Pendekatan Legal (hukum), Pendekatan Etika, Pendekatan perilaku, Pendekatan Ekonomi dan Pendekatan Struktural. Berikut dikemukakan beberapa pendekatan tersebut dengan isu lingkungan yang dikemukakan terdahulu sebagai contoh penerapan.

#### **Pendekatan Pajak**

Pendekatan pajak yang banyak disukai oleh pendatang baru dalam dunia akuntansi akan mempertanyakan bagaimana lembaga pemerintah di bidang perpajakan mensikapi masalah lingkungan. Misalnya, apakah lembaga tersebut memberikan keringanan pajak atas perusahaan yang bersedia menginvestasikan dananya pada masalah penanganan lingkungan, ataukah memberikan sanksi bagi yang tidak melakukan. Namun demikian, yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana sampai lembaga tersebut punya pemikiran pemberian keringanan atau sanksi tersebut. Itulah yang sering menjadi persoalan jika menggunakan pendekatan ini. Bila ditinjau secara teoritis terhadap akuntansi perpajakan maka akan ditemukan bahwa tujuan

akuntansi perpajakan adalah sangat berbeda dengan akuntansi keuangan. Walaupun hukum perpajakan sering menghasilkan pemikiran yang dapat dipertimbangkan, namun pendekatan ini dianggap belum tepat untuk kepentingan akuntansi keuangan.

### **Pendekatan Legal (Hukum)**

Pendekatan kedua yang juga banyak disukai oleh pendatang baru dalam akuntansi adalah pendekatan hukum. Penerapan pendekatan ini dalam kaitan kasus di atas dapat dijelaskan dengan memisalkan perusahaan dituntut karena tidak mematuhi aturan hukum yang berlaku di bidang lingkungan, atau pengeluaran yang dilakukan di atas tidak cukup memadai untuk menjaga lingkungan. Pengertian tidak cukup memadai dari bahasa hukum dapat mempunyai arti yang berbeda-beda, tergantung kepada kebijakan hakim yang akan memutuskan. Itulah sebabnya pendekatan ini dalam kaitannya dengan teori akuntansi keuangan walaupun juga banyak sumbangannya pada pemikiran akuntansi namun jarang dijadikan faktor utama.

### **Pendekatan Etika**

Pendekatan etika pada teori akuntansi menempatkan penekanannya pada konsep keadilan, kebenaran, dan kejujuran. Profesi akuntansi telah memandang dirinya sebagai sebuah profesi modern pertama yang beretika sejak pertengahan abad 19 (Mathew: 1995). Pertimbangan etika mempunyai pengaruh yang "pervasive" pada seluruh bidang garap akuntansi. Pertanyaan dengan kaitan masalah lingkungan di atas adalah apakah manajemen telah "jujur" dalam memperlakukan transaksi tersebut. Jujurkah sudah bila diperlakukan sebagai biaya produksi misalnya, ataukah didepresiasi dengan metode yang "fair" dan benar bila diperlakukan sebagai aktiva, dan lain sebagainya. Masalahnya yang ada pada pendekatan ini adalah bahwa kebenaran, kejujuran, dan lain sebagainya yang dicoba diaplikasikan pada akuntansi mengalami kesulitan. Termasuk di dalamnya adalah dalam mendefinisikan kejujuran, dan kebenaran itu sendiri.

### **Pendekatan Ekonomi**

Pendekatan ini membagi tiga sub pendekatan, yakni pendekatan ekonomi makro, ekonomi mikro, dan "corporate social accounting". Dalam pendekatan

ekonomi makro dicoba dijelaskan pengaruh prosedur pelaporan alternatif pada pengukuran ekonomi dan aktivitas ekonomi pada level yang jauh lebih luas dari level perusahaan seperti level industri atau ekonomi nasional. Kalau misalnya kasus di atas diangkat ke permukaan maka pelaporan yang dibuat mungkin dapat membawa kesan yang baik tentang kebijakan penanganan masalah lingkungan di level nasional (makro).

Dalam pendekatan ekonomi mikro dicoba dijelaskan pengaruh tersebut pada level mikro (perusahaan). Teori akuntansi modern berfokus pada perusahaan sebagai entitas ekonomi dengan aktivitasnya mempengaruhi perekonomian melalui operasinya di pasar. Di Amerika Serikat dengan FASB-nya mengadopsi pendekatan ini. FASB menunjukkan hal ini melalui "Conceptual Framework"-nya, yang tercermin dalam premis bahwa informasi akuntansi mempunyai "economic consequences" yang tidak dapat dielakkan. Dengan demikian isu lingkungan yang telah dikemukakan akan membawa konsekuensi ekonomi. Pembahasan lebih rinci tentang ini dibahas kemudian.

Untuk pendekatan "corporate social accounting" jelas sekali dikemukakan bahwa perusahaan akan berkaitan dengan masalah sosial kemasyarakatan. Oleh sebab itu pelaporan tidak hanya tertuju kepada kepentingan perusahaan dan para investor/kreditur, tapi juga kepada konsumen, organisasi buruh, guru, dan lain sebagainya. Hal ini dilakukan oleh FASB secara formal dalam "conceptual framework"-nya. Demikian pula akuntansi modern mengakui bahwa informasi itu sendiri adalah barang publik sehingga masalah eksternalitas termasuk masalah lingkungan harus terungkap dalam pelaporan akuntansi.

### **Pendekatan Perilaku**

Pendekatan ini merupakan pendekatan alternatif dari pendekatan ekonomi. Pendekatan ini menekankan pada titik pandang psikologis dan sosiologi dalam pengembangan teori akuntansi. Fokus pendekatan ini adalah pada relevansi informasi yang dikomunikasikan kepada pengambilan keputusan dan perilaku dari individu atau kelompok yang berbeda sebagai hasil dari penyajian informasi akuntansi. Dalam kaitannya dengan isu lingkungan di atas adalah bagaimana perilaku para investor/kreditur atau pemegang saham atas perilaku akuntansi terhadap persoalan

akuntansi transaksi lingkungan tersebut. Perilaku ini dapat diperluas mencakup perilaku "stakeholders". Jadi pendekatan ini berkaitan dengan teori perilaku yang mencoba mengukur dan mengevaluasi pengaruh secara ekonomis, psikologis, dan sosiologis prosedur akuntansi dan media pelapo alternatif.

### **Pendekatan Struktural**

Pendekatan ini disebut juga pendekatan klasik. Pendekatan ini dalam memecahkan persoalan akuntansi adalah dengan berfokus pada sistem akuntansi itu sendiri. Dengan kata lain, suatu persoalan akuntansi akan diperlakukan dengan cara bagaimana persoalan sejenis diperlakukan. Jadi penekanannya pada konsep konsistensi. Dalam bahasa teori akuntansi, pendekatan ini menghendaki bahwa apabila isu atau persoalan akuntansi yang terjadi sudah ada yang sejenis dengannya maka diperlakukan dengan cara yang sama. Tetapi, bila isu atau persoalan tersebut belum pernah dialami maka akan dikembalikan kepada prinsip-prinsip yang lebih dasar. Misalnya, transaksi pembelian sebuah pensil bagaimana memperlakukannya? Haruskah hal itu diperlakukan seperti pembelian barang dagangan, ataukah seperti pembelian pulpen sebagai alat tulis? Dengan kembali ke persoalan lingkungan di atas maka pengeluaran tersebut dapat saja diperlakukan sebagai aset, atau biaya, tergantung pada prinsip dasar yang digunakan.

### **MASALAH LINGKUNGAN, AKUNTAN, DAN AKUNTANSI (KEUANGAN) LINGKUNGAN**

Sebelum membahas lebih jauh perspektif teori akuntansi keuangan dalam kaitannya dengan masalah lingkungan. berikut ini dikemukakan terlebih dahulu tentang masalah lingkungan, akuntan, dan akuntansi (keuangan) lingkungan.

#### **Masalah Lingkungan**

Kata lingkungan sesungguhnya mempunyai arti yang sangat luas. Secara dimensional lingkungan dapat berarti lingkungan sekarang dan lingkungan masa depan. Secara struktural lingkungan mencakup lingkungan eksternal dan lingkungan internal. Selain itu, secara fisik lingkungan dapat berarti lingkungan fisik dan lingkungan non fisik.

Dari sudut pandang manajemen perusahaan, lingkungan merupakan sasaran dalam "corporate strategies." Dari sudut pandang akuntansi, khususnya akuntansi konvensional, lingkungan ditinjau dari sisi entitas ekonomi sehingga berkonotasi bukan lingkungan dalam konteks ekologi. Lingkungan dalam hal ini lebih mengacu kepada pengertian peristiwa-peristiwa ekonomi yang dideskripsikan dalam ukuran keuangan.

Terlepas dari pengertian lingkungan yang bisa ditinjau dari berbagai sudut pandang, isu lingkungan menjadi salah satu isu sentral di akhir abad 20, dan di permulaan abad 21 ini. Masalah yang terkait dengan lingkungan secara garis besar dapat dikategorikan ke dalam dua kelompok besar yakni masalah umum dan masalah temporer. Masalah umum lingkungan adalah seperti emisi udara, peningkatan suhu global, radiasi, pencemaran air, tanah, dan suara, dan lain-lain. Masalah temporer lingkungan mencakup antara lain seperti risiko kebakaran, kebocoran tangki, pembuangan air limbah dan lain sebagainya. Dari berbagai isu dan masalah tersebut jelas bahwa isu tersebut telah menjadi lebih kompleks dan sulit. (Chadick et al.: 1993).

Banyaknya masalah lingkungan yang muncul mengakibatkan masalah-masalah tersebut menjadi pusat perhatian banyak kalangan seperti pemerintah, aktivis lingkungan, dan tentu saja masyarakat umum. Masalah-masalah tersebut perlu ditangani dan dipecahkan oleh semua pihak, termasuk seperti pimpinan negara, konsumen, wanita, agamawan dan lembaga-lembaga swadaya masyarakat untuk kemudian menularkannya ke kalangan yang lebih luas seperti kalangan bisnis, pengusaha, industriawan, pedagang, organisasi kemasyarakatan dan politik dan seterusnya (Salim: 1994). Oleh sebab itulah menurut Mustakim (1996), perusahaan (dunia bisnis) tidak dapat lagi melepaskan diri dari tanggung jawab lingkungan. Dalam pengertian ini, tentu saja termasuk profesi akuntan.

### **Akuntan, dan Akuntansi (Keuangan) Lingkungan masalah**

Walaupun tidak secara langsung akuntan dan akuntansi lingkungan dapat berperan dalam membantu masalah penanganan lingkungan. Rob Gray et al. (1993) mengemukakan peranan akuntan dalam membantu manajemen pada masalah lingkungan melalui lima phase yakni:

1. Sistem akuntansi yang ada saat ini dapat dimodifikasi untuk mengidentifikasi masalah lingkungan dalam hubungannya dengan masalah pengeluaran (atau bahkan penghasilan) seperti biaya kemasan (packaging), biaya hukum, biaya energi, dan lain-lain.
2. Hal-hal yang negatif dari sistem akuntansi saat ini perlu diidentifikasi, seperti masalah penilaian investasi yang belum mempertimbangkan masalah lingkungan.
3. Sistem akuntansi perlu untuk lebih memandang ke depan dan lebih peka pada munculnya isu-isu lingkungan yang berubah dengan cukup cepat.
4. Pelaporan keuangan untuk pihak eksternal dalam proses berubah, seperti misalnya berubahnya ukuran kinerja perusahaan di masyarakat.
5. Akuntansi yang baru dan sistem informasi memerlukan pengembangan, seperti pemikiran kemungkinan adanya "eco-balancesheet."

Selanjutnya, sudah jelas pula bahwa akuntansi tidak secara langsung berkaitan dengan isu-isu lingkungan. Kaitannya adalah melalui isu-isu bisnis yang salah satunya adalah isu lingkungan. Isu-isu tersebut terkait melalui masalah manajemen keuangan perusahaan.

Akuntansi yang secara tradisional menjadi alat manajemen, khususnya manajemen keuangan, telah dirancang untuk mendukung keperluan manajemen pada berbagai area dalam pengambilan keputusan. Dengan munculnya isu lingkungan maka ada banyak hal yang dapat menimbulkan konflik kepentingan antara akuntansi dan manajemen keuangan dengan masalah-masalah lingkungan. Dengan masuknya isu lingkungan ke dalam manajemen maka akuntansi perlu meninjau kembali hal-hal yang selama ini menjadi perbedaan kepentingan tersebut yang dapat meliputi: Kriteria penilaian investasi, Kriteria penilaian kinerja, Kendala-kendala penganggaran, Kinerja harga saham, Pelaporan pendapatan per lembar saham, Perancangan biaya, dan lain-lain.

Dalam kaitan inilah maka akuntansi (keuangan) lingkungan dapat menggarap persoalan ini yang sesuai dengan bidangnya. Setidaknya ada tiga bidang garap "generic" yang dapat dilakukan yakni seperti yang dikemukakan oleh Sefcik et.al. (1997) yaitu: 1) Perlakuan kapitalisasi versus perlakuan sebagai biaya (expense) dari pengeluaran yang dilakukan; 2) Pengungkapan dan pengakuan kewajiban kontinjensi; dan 3) Praktik pengungkapan (disclosure) sesuai mandat atau secara sukarela.

Pemahaman tentang sifat dan relevansi akuntansi lingkungan bervariasi menurut perspektif profesional dan orientasi fungsional dari para praktisi. (Parker; 1995). Hal ini dapat menyangkut beberapa fungsi di dalam suatu perusahaan seperti keuangan, akuntansi, hukum, dan lain sebagainya. Dari perspektif akuntansi sendiri persoalan ini bervariasi ke dalam pengertian akuntan intern dan ekstern. Persoalan lingkungan dari sisi akuntan internal berfokus pada persoalan kos/biaya, sedangkan dari sisi akuntan eksternal berfokus pada pengakuan dan pengungkapan kewajiban-kewajiban lingkungan. (Parker, 1995).

Beberapa aturan akuntansi khususnya dari perspektif akuntan eksternal secara teknis mengarahkan pelaporan keuangan terkait dengan lingkungan. Beberapa topik yang berhubungan dengan peraturan tersebut mencakup akuntansi untuk kewajiban lingkungan kontinjensi (di AS SFAS 5) dan pengungkapan atau perlakuan tindak legal dan pengaruh material lingkungan terhadap pendapatan, biaya, dan posisi kompetitif perusahaan.

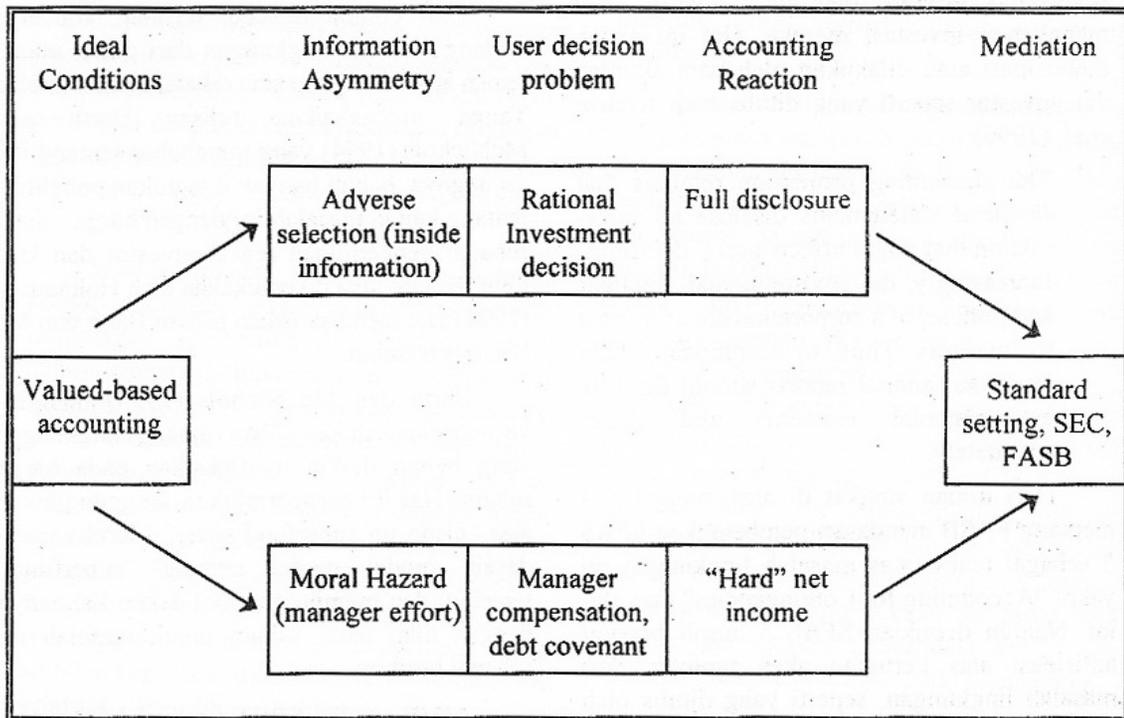
Isu lingkungan mempunyai implikasi terhadap aturan dalam akuntansi keuangan khususnya dalam hal penilaian perusahaan, dan *insentif manajemen*. Biaya-biaya yang terkait dengan isu lingkungan dapat melukiskan sifat proses akuntansi secara paradoks. Bias konservatif dalam akuntansi keuangan secara umum menyatakan biaya-biaya pemulihan harus dikeluarkan, namun banyak biaya-biaya sejenis misalnya biaya instalasi, harus dikapitalisasi dalam rangka perpajakan. Kondisi inilah yang akhirn membawa kepada pembahasan aspek teori atau konsep "decision usefulness", dan teori atau konsep "economic consequences" yang merupakan dua hal cukup dominan dalam pembicaraan teori akuntansi keuangan pada dua dekade terakhir ini.

### **KONSEP "DECISION USEFULNESS" DAN KONSEP "ECONOMIC CONSEQUENCES"**

Dua alu pembahasan teori akuntansi yang dikemukakan Scott (1995: p.6) merupakan pegangan pembahasan pada paper ini atas ke dua kon ep di ta Kedua alur itu muncul dari keinginan adanya suatu kondisi yang idealang disebut dengan valu based accounting untuk menuju mediasi daiam rangka "standard setting" pembentukan standar akuntansi). Dengan kata lain bagaimana dengan hubungan teori sebagai sesuatu yang ideal dalam mendasari praktik melalui "mediasi" standar. Kedua

alur itu mengikuti proses “ideal conditions”-information asymmetry” – “user decision”. Secara grafis dapat digambarkan di halaman berikut (diolah dari Scott; p.6).

**Gambar : Alur Pembahasan Akuntansi dari Aspek Teori Akuntansi**



Alur yang pertama dari tahap "information asymmetry" dihasilkan "adverse selection", ketahap "user decision problem" dihasilkan "rational investment decision", ketahap "accounting reaction" dihasilkan "full disclosure", kemudian ketahap "mediation" dihasilkan "standard setting". Alur kedua, dengan tahap yang sama dihasilkan masing-masing "moral hazard", "manager compensation", dan "hard net income".

Alur pertama mengikuti konsep "decision usefulness" yang lebih mendasarkan pada teori pasar efisien (EMH), dan alur kedua mengikuti konsep "economic consequences" yang lebih mendasarkan pada teori akuntansi positif (PAT). Berikut dibahas kedua alur tersebut dalam konteks masalah akuntansi (keuangan) lingkungan.

**Alur pertama: "decision usefulness"**

Pada alur pertama yang mengikuti konsep decision usefulness lebih melihat kepada kepentingan para investor dan kreditor, sesuai dengan konsep FASB dalam SFAC 1. Dengan demikian segala persoalan yang berkaitan dengan akuntansi dilihat dari kepentingan investor dan kreditor. Hal ini lebih berorientasi pada teori pasar efisien. Oleh sebab itu bagaimana perlakuan terhadap penanganan masalah lingkungan dalam konteks akuntansi lingkungan terkait dengan kepentingan pengambilan keputusan yang rasional dari para investor dan kreditor.

Kepentingan para investor yang harus diusahakan oleh manajemen adalah kepentingan maksimisasi kemakmuran yang tercermin dalam nilai perusahaan atau harga saham. Oleh sebab itu untuk memasukkan masalah akuntansi lingkungan ini seharusnya dikaitkan dengan reaksi para investor atas harga saham melalui proses "disclosure" yang dilakukan oleh manajemen dalam pelaporan keuangannya. Dalam hal ini kalau memang para investor dan akuntan mempunyai "concern" atas perlakuan lingkungan melalui proses akuntansi (keuangan) lingkungan oleh manajemen maka sudah selayaknya direaksi oleh para investor dari manajemen investasi mereka. Hal ini sudah diantisipasi atau dilakukan oleh para akuntan dan investor seperti yang ditulis oleh Kreuze et.al.(1996):

The accounting profession requires that financial statements disclose all information that might affects users' decisions. Increasingly, the environmental practices and policies of a corporation are of interest to investors. Thus, to accomodate these investors, annual reports should disclose environmental concerns and issues adequately.

Dari uraian singkat di atas, nampaknya memang FASB mendasari pembentukan SFAS 5 sebagai reaksi atas masalah lingkungan ini yakni "Accounting for Contingencies" dari alur ini. Namun demikian SFAS 5 masih bersifat antisipasi atas kerugian akan tuntutan dari masalah lingkungan, seperti yang ditulis oleh Schmidt (1997) "*.... to help accountants recognize potentially costly future situation such as remedial clean up.*" Dengan demikian, standar yang dihasilkan bukan dalam arti mencegah timbulnya persoalan lingkungan, tapi lebih kepada mencegah atas kerugian akan tuntutan akibat masalah penanganan lingkungan. Hal ini tentu saja tidak seperti yang diinginkan kalau ditinjau dari aspek sadar lingkungan. Oleh sebab

itulah pada Februari 1997 the AICPA mengklarifikasi masalah ini dengan mengeluarkan "*a statement of position on environmental remediation liabilities*" (lihat Schmidt: 1997).

Dengan ketentuan FASB dan SEC melalui standar dan yang lainnya itulah, praktik akuntansi dapat dikendalikan dalam kaitan dengan penanganan lingkungan. Usaha ini terlihat antara lain melalui *MD & A disclosure* seperti contoh yang dikemukakan dalam Scott (1997: p. 86) yang mencontohkan sebuah disclosure dari Exxon Corporation yang isinya antara lain tentang "Site Restoration and Other Environment Cost."

Dari contoh tersebut terlihat "concern" tentang masalah lingkungan dari pihak manajemen agar terungkap atau diketahui oleh publik. Tanpa mengabaikan tulisan Barth and McNichols (1994) yang membahas tentang ini, sayangnya, belum banyak ditemukan penelitian tentang kaitan masalah ini dengan harga saham sebagai pencerminan reaksi investor dan kreditor. Hal ini juga dikemukakan oleh Holthausen (1994) saat mendiskusikan tulisan Barth dan Me Nichols tersebut.

Barth dan Me Nichols (1994) menginvestigasi apakah kewajiban (hutang) lingkungan yang belum diakui terefleksikan pada harga saham. Hal ini mencerminkan tanggungjawab atas "clean up superfund sites." Mereka mendesain model model tentang "superfund" tersebut, dan membuat model dalam kaitannya dengan nilai pasar saham untuk masalah ini sebagai berikut:

$$MVE_{it} = a_{0t} ASST_{it} + a_{2t} LIAB_{it} + a_{3t} ENVIRON_{it} + z_{it}$$

dimana:

MVE = Market Value of common Equity

ASST = Total Assets

LIAB = Total Liabilities

ENVIRON = Proxy for Environmental Liabilities

$it$  = firm and year

= disturbance term

Model tersebut seyogyanya ini menjadi perhatian para periset/pemerhati akuntansi (keuangan) lingkungan untuk dicermati baik dari sisi penentuan variabel-variabelnya maupun spesifikasi modelnya sebagaimana pada masalah-masalah lain seperti

masalah Pension, *Income Tax*, dan lain-lain. (Landsman 1986; Barth 1991; Ayers 1997; dan Choi et.al.1997).

### **Alur kedua: "economic consequences"**

Agak berbeda dengan alur pertama, pada alur kedua yakni konsep economic consequences lebih melihat kepada kepentingan atau perilaku manajemen (manajer), yang juga sangat berkepentingan dengan masalah akuntansi keuangan, seperti yang dikemukakan Scotts.....*management is a mayor constituency of accounting.....*(1997; p./186).

Sebelum dibahas lebih jauh tentang kaitan konsep ini dengan masalah akuntansi (keuangan) lingkungan ada baiknya diketahui terlebih dahulu tentang definisi economic consequences. Menurut Scotts (1997) economic consequences adalah sebuah konsep yang menyatakan bahwa disamping implikasi teori pasar efisien, kebijakan pemilihan akuntansi dapat mempengaruhi nilai perusahaan. Sedangkan Zeff(1978) yang dikutip oleh Scotts (1997, p. 187) mendefinisikan economic consequences sebagai pengaruh laporan akuntansi pada perilaku pengambilan keputusan dalam bisnis, pemerintah dan kreditor. Pemilihan kebijakan akuntansi di perusahaan ada pada manajemen, walaupun ini tidak berarti juga tidak dapat terkait dengan kepentingan atau kebijakan para investor dan kreditor.

Kalau dilihat dari gambar alur pembahasan, maka alur 2 ini bermula dari usaha manajer (manager effort) yang selanjutnya berkaitan dengan kompensasi manajemen (management compensation), kemudian berlanjut pada "hard" net income, baru sampai ke "standard setting." Dari sini dapat diketahui kaitannya dengan masalah penanganan lingkungan.

Manajemen secara naluriah (tinjauan moral hazard) tentu menginginkan kompensasi yang maksimum. Dalam rangka itu, dapat dipahami kompensasi terkait dengan "income" yang merupakan salah satu ukuran kinerja mereka. Oleh sebab itulah manajemen berbuat sede-mikian rupa untuk memilih (dalam rangka mengelola pemilihan) kebijakan akuntansi yang dapat menghasilkan "income" yang menguntungkan mereka. Dengan demikian setiap ada standar akuntansi yang memungkinkan mereka memilih metode akuntansi maka mereka akan memilih yang "terbaik" untuk kepentingan mereka.

Dengan melihat kembali ke masalah lingkungan, maka setiap kebijakan yang dijalankan dalam kaitan ini tentu saja akan mengarah ke perlakuan akuntansi yang menghasilkan "hard" net income. Misalkan ada pilihan antara kapitalisasi dan tidak dikapitalisasi atas pengeluaran dalam rangka penanganan lingkungan maka jelas manajemen akan memilih mengkapitalisasinya. Persoalan ini dapat dikaitkan dengan hipotesis yang pertama dari tiga buah hipotesis dalam komponen teori akuntansi positif. Hipotesis pertama (seperti uraian di atas) dikenal dengan nama "the bonus plan hypothesis". (Scotts, 1997 p. 222). Melalui hipotesis kedua yakni "the debt covenant hypothesis" masalah ini juga dapat terkait. Kaitan ini dapat dalam bentuk persyaratan (covenant) kredit yang diminta oleh para kreditur pada manajemen.

Selain dengan hipotesis pertama dan kedua, maka persoalan lingkungan ini dapat dikaitkan dengan hipotesis ketiga dari teori akuntansi positif tersebut yakni "the political cost hypothesis". Hipotesis ketiga ini dapat terkait dengan kebijakan (politik) pemerintah. Masalah lingkungan tentu juga terkait dengan pemerintah. Oleh sebab itu pilihan akuntansi dapat dilakukan melalui kebijakan pemerintah. Misalnya, perusahaan yang dinilai telah menangani lingkungan dengan "baik" akan memperoleh keringanan pajak yang jumlahnya signifikan, atau diijinkan untuk mendepresiasi dalam jangka waktu yang lebih panjang. Hal-hal tersebut tentu saja dapat mempengaruhi pilihan kebijakan manajemen dalam pemilihan kebijakan akuntansi mereka. (Lihat Scotts: 1997, p. 222).

Dengan demikian dapat saja manajemen menjadi lebih "concern" dengan masalah lingkungan melalui proses pelaporan akuntansi. Ketiga hipotesis yang dikemukakan di atas dapat dikaitkan dengan masalah penanganan lingkungan dan merupakan sesuatu yang dapat diuji (testable). Jadi, dengan jalur inipun dapat dilakukan penelitian oleh para peneliti/pemerhati akuntansi. Sayangnya, hingga makalah ini ditulis belum ditemukan peneliti yang meneliti melalui alur ini dalam kaitannya dengan kebijakan penanganan lingkungan. Penelitian dengan alur ini melalui hipotesis ketiga yang terkait di luar masalah lingkungan misalnya seperti yang dilakukan oleh Jones (1991) yakni mengenai masalah kebijakan impor.

Dari pembahasan melalui dua alur di atas dapat diyakinkan bahwa penanganan masalah lingkungan melalui akuntansi (keuangan) lingkungan dapat dilakukan dengan baik. Dengan demikian akuntan dapat membantu memberikan

sumbangan peran dalam masalah ini. Bagaimana dengan di Indonesia? Bahasan berikut ini akan mencoba mendiskusikannya.

### MASALAH LINGKUNGAN DAN AKUNTANSI (KEUANGAN) LINGKUNGAN DI INDONESIA

Secara kelembagaan masalah lingkungan telah cukup lama mendapat perhatian di Indonesia. Menurut Salim (1994) hal ini tercermin dengan dibentuknya kementerian negara yang menangani masalah lingkungan sejak tahun 1978. Dari aspek hukum dan peraturan sudah cukup banyak dibuat. Yang terakhir adalah Undang-Undang No. 23 tahun 1997 mengenai Ketentuan Dasar Pengelolaan Lingkungan Hidup. Pasal 18 UU tersebut menyatakan setiap rencana yang mungkin memiliki pengaruh signifikan terhadap lingkungan harus disertai dengan analisis mengenai dampak lingkungan (AMDAL).

Selain itu masyarakat dan Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM) bidang lingkungan sejak tahun 1988 telah menuntut pemerintah untuk penegakkan hukum lingkungan. Sejak tahun 1990 pemerintah telah merespon tuntutan tersebut. Hingga saat ini pemerintah telah menerapkan sebuah program yang disebut dengan PROPER PROKASIH dalam rangka peningkatan kepatuhan terhadap peraturan-peraturan masalah lingkungan. Hal ini dilakukan juga dalam rangka persiapan perusahaan-perusahaan di Indonesia untuk menyesuaikan diri dengan sertifikasi ISO 14000.

Kinerja lingkungan perusahaan-perusahaan dalam PROPER PROKASIH tersebut memberikan lima tingkatan dalam masalah pengelolaan lingkungan dengan lima spektrum warna dari yangn terbaik hingga terburuk yaitu emas, hijau, biru, merah, dan hitam. Hasil penilaian di bulan Desember 1995 dan bulan Maret 1997 disajikan dalam tabel berikut:

Peringkat	Hasil Desember 1995		Hasil Maret 1997	
	Jumlah	%	Jumlah	%
Emas	0	0	0	0
Hijau	5	2,3	14	5,2
Biru	88	41,3	135	50
Merah	115	54	116	43
Hitam	5	2,4	5	1,8
<b>Total</b>	<b>213</b>	<b>100</b>	<b>270</b>	<b>100</b>

Sumber: Bapedal dalam Republika 9 Maret 1988 (Irawan:1997)

Kinerja yang tersaji di tabel tersebut mendapat perhatian dari banyak pihak khususnya manajemen perusahaan yang dinilai. Salah satu, perusahaan yang berusaha keras meningkatkan kinerja tersebut adalah PT Indhobarat Rayon yang mencadangkan US \$ 7 juta untuk upaya tersebut. (Gatra:1996); Inilah sebenarnya sebuah contoh tentang "clean up superfund site" seperti contoh yang telah dikemukakan di atas. Kebijakan penentuan dan pengelolaan "superfund" tersebut dapat pula dibuat sebuah model, seperti yang dilakukan oleh Barth dan Me Nichols (1994).

Dari contoh tersebut tampaknya "paksaan" melalui kinerja dapat membuat perusahaan bereaksi. Pertanyaannya adalah dapatkah ini dilakukan melalui akuntansi (keuangan) lingkungan misalnya dengan pembuatan standar akuntansi sebagaimana yang dilakukan di Amerika Serikat?

Seharusnya jawabannya adalah hal ini dapat dilakukan.

Dari tinjauan atau perspektif teori akuntansi seharusnya penelitian tentang hal ini dapat dilakukan baik dari sisi "decision usefulness" maupun dari sisi "economic consequences." Semua tinjauan itu dapat didekati dengan pendekatan-pendekatan teori yang dikemukakan pada bagian awal tulisan ini. Namun, hingga saat ini standar akuntansi lingkungan belum ada di Indonesia. Sudah saatnya para pemerhati masalah lingkungan dari dunia akademisi akuntansi untuk mencoba memperhatikan dan membantu lewat penelitian-penelitian.

Bagaimana seharusnya PT NMR memperlakukan pengeluaran yang begitu besar dari aspek akuntansi. Demikian pula halnya dengan PT Indhobarat Rayon, bagaimana perlakuan akuntansi atas usahanya meningkatkan peringkat kinerja lingkungannya. Bukankah ini suatu topik penelitian masalah lingkungan yang dapat dikaitkan dengan teori akuntansi keuangan?

## **KESIMPULAN DAN PENUTUP**

Dari tulisan di atas dapat disimpulkan bahwa masalah lingkungan dapat pula terkait dengan akuntansi (keuangan) lingkungan. Kaitan ini dapat dilihat dari perspektif teori akuntansi. Dari perspektif tersebut pendekatan dapat dilakukan baik dari sisi perpajakan, legal atau hukum, etika, perilaku, dan lain sebagainya. Sesuai

dengan keyakinan bahwa akuntansi merupakan "science" maka masalah ini dapat diteliti, baik dari aspek teori pasar modal yang terkait dengan harga saham yang lebih ke "decision usefulness" dan "information content" maupun dari aspek teori positif yang lebih ke "economic consequences," yang berkaitan dengan pemilihan metode akuntansi.

Barangkali saja tulisan ini masih terlalu idealis yang mungkin disebabkan oleh asumsi bahwa akuntansi juga melibatkan diri dalam masalah lingkungan. Namun kalau semua menyadari bahwa tugas masalah penanganan lingkungan adalah masalah semua masyarakat termasuk masyarakat akuntansi, tidak berlebihan kiranya peneliti-peneliti akuntansi menjadikan topik ini sebagai sebuah topik penelitian bidang akuntansi keuangan khususnya dari aspek teori akuntansi keuangan.

Makalah ini tidak bermaksud untuk terlalu memaksakan akan perlunya akuntansi (keuangan) lingkungan atau sekurangnya standar akuntansi lingkungan, namun sekedar mengingatkan bahwa masalah lingkungan sebagai suatu masalah atau isu bisnis sudah selayaknya mendapat pemikiran atau sekurangnya perhatian dari masyarakat akuntansi, khususnya para akademisi.

## REFERENSI

- Ayers, B 1998. Deferred Tax Accounting under SFAS No. 109: An empirical investigation of its incremental value-relevance relative to APB No. 11. *The Accounting Review* (April): 195-212.
- Barth, M. 1991. Relative measurement errors among alternative pension assets and liability measures. *The Accounting Review* (July): 433-463.
- ; and M. McNichols. 1994. Estimation and market valuation of environmental liabilities relating to superfund sites. *Journal of Accounting Research* (Supplement): 177-209.
- Chadick., Bill et.al. 1993. Perspectives on environmental Accounting. *The CPA Journal* January):18-24.
- Choi, B. etal. 1997. Valuation implications of reliability differences: The case of non pension postretirement obligations. *The Accounting Review* (July): 351-383.
- Forum., 1996. *Majalah Hukum dan Demokrasi.*, No. 26 tahun IV. (April) Yayasan Keadilan. Jakarta.
- Gatra., 1996. *Majalah Berita Mingguan.*, No. 9 tahun II., (Januari)., PT Era Media Infor-masi,, Jakarta.
- Gray, Rob. etal. 1993. *Accounting for The Environment.* Paul Chapman Ltd. London.
- Halim, Abdul. 1996. *Sekilas Tentang Akuntansi Lingkungan.* KOMPAK., Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi. STIE "YO". Yogyakarta.

- Hendriksen; Eldon., and Michael Van Breda. 1992. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin., Homewood, Illinois.
- Holthausen, R. 1994. Discussion of: Estimation and market valuation of environmental liabilities relating to superfund sites. *Journal of Accounting Research (Supplement)*: 211-219.
- Irawan., A.S. 1998. *Perspektif Akuntansi Lingkungan: Suatu tinjauan teoritis mengenai isu dampak lingkungan terhadap akuntansi*. Skripsi Sl. FE-UGM. Yogyakarta.
- Mathews., M.R. 1995. Social and Environmental Accounting: A practical demonstration of ethical concern? *Journal of Business Ethics* :663-671,
- Mustakim. 1996. Green Accounting dan strategi menuju industrialisasi: Sebuah pengantar. *Usahawan* No. 03. Th. XXV. (Maret): 34-35.
- Parker, Jeffrey. 1995. Profits and Ethics in Environment Investments. *Management Accounting* (October): 52 - 55.
- Salim., Emil. 1994. *Lingkungan Hidup, Tan-tangan dan Peluang*. Harian KOMPAS edisi 4 Juli. PT Gramedia Jakarta.
- Schmidt, Richard. 1997. Disclosing past sins: Financial reporting of environmental remediation. *NPA Journal* (July): 41- 45.
- Scotts, W. 1997. *Financial Accounting Theory*. Int. Ed. Prentice Hall, Inc. London.
- Sefcik.S., et.al. 1997. Accounting through green-colored glasses: Teaching environmental accounting. *Issues in Accounting Education* (Spring): 129-140.
- Watts., Ross., and J. Zimmerman. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall. International, Inc. London.