

## PENYUSUNAN MODEL *GREEN ACCOUNTING* UNTUK PERUSAHAAN MELALUI PERHATIAN, KETERLIBATAN, PELAPORAN AKUNTANSI LINGKUNGAN DAN AUDITNYA

Joko Susilo\* dan Neni Astuti\*\*

\* Dosen Tetap Akuntansi D3 FE Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta

\*\* Dosen Tetap Manajemen Universitas Panca Sakti, Tegal

### Abstrak

---

**Tujuan Umum** - Penelitian ini bermaksud mengeksplorasi perkembangan akuntansi lingkungan di Indonesia mencakup faktor apa yang menjadi sebab utama oleh pengambil kebijakan manajemen perusahaan terkait dengan perhatian mereka terhadap permasalahan kondisi lingkungan hidup di sekitarnya, seberapa besar perbedaan perhatian, keterlibatan manajemen dan pelaporan akuntansi lingkungan terhadap permasalahan lingkungan hidup.

**Tujuan Khusus** – Tujuan khusus dari penelitian ini adalah dapat menyusun suatu model berupa kebijakan *green accounting* yang di dalamnya mengandung konsep; mempertegas pola hubungan dan memperjelas praktik akuntansi lingkungan (diwujudkan dalam panduan kebijakan), meningkatkan potensi akuntansi lingkungan melalui pendidikan (diwujudkan dalam bahan ajar), dan pengembangan berkelanjutan dari penelitian akuntansi lingkungan itu sendiri yang nantinya dapat diintegrasikan dalam akuntansi sosial (diwujudkan dalam publikasi ilmiah).

**Desain/Metodologi/Pendekatan** – Penelitian ini didesain dalam suatu eksplorasi yang meneliti persepsi manajemen terhadap akuntansi lingkungan mencakup kondisi yang mempengaruhi, perhatian, keterlibatan dan pelaporan akuntansi lingkungannya. Dari hasil uji statistik ini kemudian perusahaan diposisikan dalam matrik *green company* yang kemudian kebijakan *green accounting* ini dibuat berdasarkan kondisi tersebut.

**Temuan** – Dari hasil pengujian di atas, dapat disimpulkan beberapa hal terkait dengan tujuan penyusunan model kebijakan *green accounting* melalui perhatian, keterlibatan, pelaporan akuntansi lingkungan dan audit lingkungan. Hasil uji rata-rata membuktikan bahwa memang perusahaan-perusahaan di dua daerah ini memiliki perbedaan strategi terkait dengan kebijakan lingkungan hidupnya. Hasil uji rata-rata menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan di Sleman terkait dengan *green corporate strategy*-nya berada pada matrik defensif *green* sedang perusahaan-perusahaan di Bantul berada di matrik *extreme green*. Meskipun dalam matrik yang berbeda, namun dari sisi kebijakan *green accounting*, keduanya dapat diberlakukan model yang sama dimana perusahaan bisa saja diwajibkan membuat laporan akuntansi lingkungan yang bersifat tidak saja deskriptif tetapi juga bersifat kuantitatif dalam bentuk laporan terpisah/tersendiri.

**Originalitas** – Penelitian sejenis ini belum banyak dilakukan di Indonesia setidaknya dalam bentuk publikasi, dan kebijakan terkait dengan *green accounting* juga belum dibuat secara khusus yang mengatur ataupun memberikan arahan kepada manajemen perusahaan untuk ikut bertanggungjawab terhadap keselamatan lingkungan hidup.

---

### Latar Belakang

Isu lingkungan bukan lagi merupakan isu yang baru. Saat ini, hampir di semua negara mulai menaruh perhatian besar terhadap isu kerusakan lingkungan, misalkan saja permasalahan *global warming*. Semua pihak mulai menyumbangkan ide-ide terkait dengan penyelamatan lingkungan hidup ini. Salah satunya adalah praktik akuntansi

lingkungan. Akuntansi lingkungan yang dikenal dengan Konsep *green accounting* sebenarnya sudah mulai berkembang sejak tahun 1970-an di Eropa, diikuti dengan mulai berkembangnya penelitian-penelitian yang terkait dengan isu *green accounting* tersebut di tahun 1980-an (Bebbington, 1997 ; Gray et al., 1996). Di negara-negara maju seperti yang ada di Eropa

(Roussey, 1992), Jepang (Djogo, 2006) perhatian akan isu-isu lingkungan ini berkembang pesat baik secara teori maupun praktik. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya peraturan terkait dengan lingkungan ini.

Praktik akuntansi lingkungan di Indonesia sampai saat ini belumlah efektif. Cepatnya tingkat pembangunan di masing-masing daerah dengan adanya otonomi ini terkadang mengesampingkan aspek lingkungan yang disadari atau tidak pada akhirnya akan menjadi penyebab utama terjadinya permasalahan lingkungan. Bantul misalnya, sekarang ini sedang fokus terhadap usaha penataan kawasan pesisir selatan untuk meningkatkan kebersihan dan kelayakan daerah yang bebas dari polusi dan usaha restrukturisasi akibat gempa. Hal ini perlu diperhatikan oleh pemerintah setempat sehingga jangan sampai restrukturisasi daerah ini tidak terkontrol pengelolannya terutama dari sisi keselamatan lingkungan hidup. Untuk Sleman, kebijakan di bidang properti dan penanganan letusan Merapi menjadi fokus pembangunan. Beberapa perusahaan properti, diluar kendali pemerintah, membuka kawasan properti di kawasan hijau yang pada akhirnya mengakibatkan banjir dan permasalahan lingkungan lainnya karena tidak tertatanya lingkungan tersebut.

Dari latar belakang tersebut, penelitian ini bermaksud mengeksplorasi perkembangan akuntansi lingkungan di Indonesia khususnya Jogjakarta untuk kemudian dibuat model kebijakan *green accounting* mencakup siapa saja yang terlibat, meningkatkan potensi akuntansi lingkungan melalui pendidikan dan pengembangan berkelanjutan berupa riset dan pengembangannya.

Penelitian ini penting dilakukan mengingat masih terbatasnya penelitian sejenis yakni tentang akuntansi lingkungan di Indonesia. Sehingga dari sini

tidak aneh jika perkembangan akuntansi lingkungan di Indonesia pun tidak sepesat perkembangannya sebagaimana di luar negeri. Pentingnya pelaksanaan penelitian ini dilatarbelakangi oleh;

- (1) Ketidakpuasan dengan praktik akuntansi konvensional, baik dalam hal perhatian masalah lingkungan dan sosial yang muncul seiring dengan berkembangnya aplikasi dari teknik akuntansi ataupun perkembangan teori yang mendasari praktik akuntansi konvensional (Gray et al., 1996).
- (2) Disisi lain, penelitian di bidang akuntansi lingkungan juga didasarkan pada diskusi mengenai apakah akuntansi dapat berperan dalam isu lingkungan hidup ini (Gray dan Laughlin, 1991). Maunders dan Burritt (1991) memberikan kritik bahwa peran akuntansi di dalam permasalahan lingkungan hidup tidak begitu jelas. Untuk itu kemudian, Cooper (1992) menyarankan agar akuntansi ikut berperan yakni ikut memberikan kontribusi terhadap permasalahan lingkungan hidup daripada hanya mencegah. Artinya, pengungkapan akuntansi lingkungan seharusnya tidak saja sekedar mengungkapkan permasalahan lingkungannya tetapi juga melaporkan bagaimana mengelola perbaikan lingkungan dalam sosialnya (Gallhofer dan Jim, 1997).
- (3) Penelitian di bidang akuntansi lingkungan dan sosial ini fokus pada eksplorasi dan pengembangan bentuk baru dari akuntansi yang diharapkan lebih memiliki nilai sosial dan ramah lingkungan serta berpotensi untuk menciptakan keterbukaan di sosialnya (Bebbington, 1997). Fokus kajian para peneliti akuntansi di bidang ini terletak pada pengungkapan lingkungan

ekologis (*environmental disclosure*) sebagaimana yang diteliti oleh Choi (1999) dan Tilt (2001). Tidak berbeda dengan akuntansi sosial, pengungkapan dilakukan sebagai alternatif internalisasi eksternalitas. Pengungkapan umumnya dilakukan dalam tiga bentuk: kuantitatif-finansial, kuantitatif non-finansial dan kualitatif-deskriptif. Bentuk kuantitatif-finansial berkaitan dengan pelaporan aktivitas yang terkait dengan lingkungan dalam nilai nominal uang. Pengungkapan yang bersifat kuantitatif non-finansial berkaitan dengan indikator-indikator teknis, seperti *ppm* (*part per mile*), *desibel* suara, *kwh* listrik dan energi lain yang digunakan dalam operasi, dan indikator teknis lain. Bentuk kualitatif-deskriptif merupakan pemaparan manajemen secara naratif atas kebijakan, rencana kerja, komitmen, transaksi atau kejadian yang terkait dengan masalah lingkungan. (Utomo, 2001)

- (4) Khusus di Indonesia, kebijakan terkait dengan akuntansi lingkungan belumlah mengatur secara tegas permasalahan ini. Dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat memberikan arahan bagi perusahaan di dalam melaporkan kebijakan akuntansi lingkungannya kepada publik.

Oleh karena itu, sebagaimana yang dijelaskan di atas, maka penelitian ini menjadi penting untuk dilakukan, meskipun sampai saat ini tidak ada standar yang mewajibkan secara penuh pengungkapan akuntansi lingkungannya kecuali sebagaimana yang diatur FASB (*capitalisation, expensing or contingency liability*) tetapi diharapkan dari penelitian ini terbentuk panduan model *green accounting* yang bisa menjem-

batani antara kepentingan perusahaan dengan stakeholders-nya.

Sampel yang dipilih adalah daerah Sleman dan Bantul. Pemilihan ini didasarkan pada kedekatan wilayah dan permasalahan geografis yang baru saja melanda dua daerah ini yakni penataan wilayah pesisir pantai, restrukturisasi akibat gempa, penertiban kawasan hijau dan relokasi akibat letusan gunung Merapi.

### **Green Accounting**

Akuntansi merupakan wacana yang dipengaruhi dan mempengaruhi lingkungannya. Akuntansi tumbuh dan berkembang di dalam masyarakat yang juga terus berkembang. Eksistensinya tidak bebas nilai terhadap perkembangan masa. Metode-metode pembukuan yang dikenalkan oleh Luca Pacioli pada waktu itu dipandang sudah mencukupi dan memadai lantaran mampu memecahkan masalah pelaporan dan pembukuan bisnis yang diperlukan pada masa tersebut, namun ketika kompleksitas bisnis semakin tinggi, diperlukan metode-metode pengukuran, pengakuan dan pelaporan yang lebih *advanced* (Utomo, 2001). Alhasil, akuntansi terus berkembang menyesuaikan kebutuhan zamannya.

Manakala gerakan peduli lingkungan (*green movement*) melanda dunia, akuntansi berbenah diri agar siap menginternalisasi berbagai eksternalitas yang muncul sebagai konsekuensi proses industri, sehingga lahir istilah *green accounting* atau akuntansi lingkungan (*environmental accounting*). Demikian pula waktu sebagian industri mulai menunjukkan wajah sosialnya (*capitalism with human face*), yang ditunjukkan dengan perhatian pada *employees* dan aktivitas-aktivitas *community development*, serta perhatian pada *stakeholders* lain, akuntansi mengakomodasi perubahan tersebut dengan

memunculkan wacana akuntansi sosial (*social responsibility accounting*). Sejak memahami akuntansi sebagai bagian dari fungsi *service* baik sosial, budaya, ekonomi bahkan politik, maka banyak faktor mempengaruhi akuntansi itu sendiri. Belkoui dan Ronald (1991) menjelaskan bahwa budaya merupakan faktor utama yang mempengaruhi perkembangan struktur bisnis dan lingkungan social, yang pada akhirnya akan mempengaruhi akuntansi.

Konsep *green accounting* sebenarnya sudah mulai berkembang sejak tahun 1970-an di Eropa, diikuti dengan mulai berkembangnya penelitian-penelitian yang terkait dengan isu *green accounting* tersebut di tahun 1980-an (Bebbington, 1997 ; Gray et al., 1996). Di negara-negara maju seperti yang ada di Eropa (Roussey, 1992), Jepang (Djogo, 2006) perhatian akan isu-isu lingkungan ini berkembang pesat baik secara teori maupun praktik. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya peraturan terkait dengan lingkungan ini. Akuntansi lingkungan kerap kali dikelompokkan dalam wacana akuntansi sosial. Hal ini terjadi karena kedua diskursus tersebut memiliki tujuan yang sama, yaitu menginternalisasi eksternalitas (eksternalitas lingkungan sosial dan lingkungan ekologis), baik positif maupun negatif, ke dalam laporan keuangan perusahaan. Serupa dengan akuntansi sosial, akuntansi lingkungan juga menemui kesulitan dalam pengukuran nilai *cost and benefit* eksternalitas yang muncul dari proses industri. Bukan hal yang mudah untuk mengukur kerugian yang diterima masyarakat sekitar dan lingkungan ekologis yang ditimbulkan polusi udara, limbah cair, kebocoran tabung amoniak, kebocoran tabung nuklir atau eksternalitas lain.

Di tahun 1990, sebuah *polling* pendapat di Amerika Serikat (Bragdon dan Donovan, 1990) dan beberapa ne-

gara (Choi, 1999) melaporkan bahwa kebanyakan orang merasa bahwa wacana lingkungan merupakan hal yang penting dan persyaratan dan standar untuk itu janganlah dipersulit, serta pengembangan lingkungan yang berkelanjutan haruslah terus ditingkatkan dengan tentu saja mempertimbangkan kos-nya (Bragdon dan Donovan, 1990). Hasil dari *polling* pendapat ini menyarankan bahwa stakeholders fokus dalam hal perusahaan bertanggungjawab terhadap permasalahan lingkungan hidup. Banyak cara yang dapat dilakukan oleh perusahaan untuk mengkomunikasikan perhatian mereka terhadap permasalahan lingkungan hidup ini, meliputi surat kabar, publikasi bisnis, televisi dan atau radio, serta laporan keuangan tahunan (Gamble et al., 1995).

Saat ini tidak ada standar yang baku mengenai item-item pengungkapan lingkungan. Namun, beberapa institusi telah mengeluarkan rekomendasi pengungkapan lingkungan, antara lain Dewan Ekonomi dan Sosial - Persekutuan Bangsa-Bangsa (ECOSOC-PBB), *Ernst and Ernst, Institute of Chartered Accountant in England and Wales (ICAEW)* dan *Global Reporting Initiative (GRI)*. Motivasi yang melatarbelakangi perusahaan untuk melaporkan permasalahan lingkungan lebih didominasi oleh faktor kesukarelaan (Ball, 2005; Choi, 1999), kapitalisasi atau pembiayaan dari permasalahan lingkungan serta adanya kewajiban bersyarat yang diatur dalam standard akuntansi seperti FASB (Gamble et al., 1995), adanya teori keagenan (Watts dan Zimmerman's. 1978), teori legitimasi dan teori ekonomi politik (Gray et al., 1995).

Item-item pengungkapan lingkungan, antara lain, meliputi: pengungkapan kebijakan lingkungan, sertifikasi lingkungan (misal ISO 14000 series), rating lingkungan, energi yang diper-

gunakan dalam operasi perusahaan, pencegahan/pengurangan polusi, dukungan pada konservasi satwa, dukungan pada konservasi lingkungan dan *regulation compliance*.

Sebagian akademisi berupaya meneliti wacana ini dalam *frame* teori akuntansi positif dengan cara mencari kaitan antara indikator-indikator lingkungan dengan indikator-indikator finansial. Hipotesis yang mereka ajukan: semakin baik kinerja lingkungan akan mempengaruhi secara positif kinerja bisnis (keuangan) perusahaan. Terkait dengan motivasi yang mendorong manajemen di dalam pelaporan akuntansi lingkungan, Gallhofer dan Jim (1997) menyatakan bahwa arahan kebijakan perusahaan dalam kebijakan *green accounting* bisa saja muncul dari kesediaan manajemen untuk melaporkannya tanpa ada kewajiban dari pihak ketiga. Ini semua terjadi dikarenakan *market driven*, dimana pelanggan dalam

beberapa tahun terakhir ini menuntut adanya kepedulian perusahaan untuk menciptakan produk/jasa yang ramah terhadap lingkungan.

### Konsep Model Green Accounting

Pelaksanaan *green accounting* sangat bergantung kepada karakteristik perusahaan tersebut di dalam memahami permasalahan lingkungan hidup. Pemahaman mengenai permasalahan lingkungan hidup akan mengarahkan perusahaan di dalam kebijakannya terutama terkait dengan keselamatan lingkungan hidup. Ginsberg dan Paul (2004) memberikan arahan beberapa matrik kondisi perusahaan terkait dengan permasalahan lingkungan hidup di perusahaan. Matrik kondisi perusahaan terkait dengan kebijakan industri ramah lingkungan tersebut adalah sebagaimana dijelaskan berikut ini. Pilihan strategi jelas disesuaikan dengan kondisi matrik perusahaan tersebut.

Figur 1. Matrik Kondisi Perusahaan terkait Lingkungan Hidup



Sumber: Ginsberg dan Paul (2004)

**Lean Green.** Lean Greens mencoba untuk menjadi bagian social yang baik, tetapi mereka tidak fokus pada publikasi untuk menciptakan produk/jasa yang ramah lingkungan. Meskipun demikian, mereka termotivasi untuk mengurangi kos dan meningkatkan efi-

siensi melalui aktivitas yang ramah lingkungan, dengan tujuan untuk menciptakan persaingan yang kompetitif dalam hal produk kos-rendah, dan bukan semata untuk keselamatan lingkungan.

**Defensive Green.** Defensive Green seringkali menggunakan *green marketing* sebagai pengukuran yang preventif, suatu respon terhadap krisis atau respon terhadap kegiatan perusahaan pesaing. Mereka berusaha untuk meningkatkan *brand image* dan mengatasi kerusakan, menyadari bahwa segmen industri ramah lingkungan adalah penting dan menguntungkan. Inisiatif lingkungan mereka mungkin serius dan berkelanjutan, tetapi usaha untuk mempromosikan dan mempublikasikan inisiatif tersebut sporadic dan terkadang temporer dikarenakan mereka tidak memiliki kemampuan untuk membedakan dirinya dengan kompetitor lain pada permasalahan lingkungan hidup tersebut. Perusahaan dalam kondisi ini akan melakukan kegiatan promosi peduli lingkungan hidup dalam skala kecil baik untuk kegiatan-kegiatan tertentu ataupun program-programnya. Sehingga dari sini, mereka dapat bertahan dan berargumen manakala industri mereka dikritik oleh aktivis peduli lingkungan ataupun bahkan pesaing.

**Shaded Green.** *Shaded Green* menginvestasikan dalam jangka panjang, menyeluruh proses industri yang ramah lingkungan yang membutuhkan komitmen tinggi terhadap keuangan dan non keuangan. Perusahaan dengan tipe ini memandang lingkungan sebagai kesempatan untuk mengembangkan inisiatif kebutuhan-pemenuhan produk dan teknologi yang dihasilkan dalam proses yang mengutamakan persaingan yang menguntungkan. Mereka memiliki kemampuan untuk membedakan dirinya dengan sebenarnya pada isu lingkungan ini, tetapi mereka memilih untuk tidak melakukannya disebabkan mereka dapat mencari keuntungan dengan mengutamakan permasalahan lain selain isu lingkungan. *Shaded greens* pada prinsipnya mempromosikan secara langsung kelebihan yang dapat dihitung berkaitan

dengan produk mereka dan menjual produk/jasa mereka melalui saluran yang utama. Keuntungan akan produk/jasa yang ramah lingkungan hanya mereka promosikan sebagai faktor pendukung saja.

**Extreme Green.** Filosofi dan nilai yang menyeluruh membentuk perusahaan dalam tipe ini. Isu tentang produk yang ramah lingkungan diintegrasikan secara penuh ke dalam bisnis dan proses siklus daur ulang produk perusahaan ini. Seringkali permasalahan produk ramah lingkungan menjadi tujuan yang mengarahkan perusahaan dari hari ke hari. Praktik yang terjadi tersebut mencakup pendekatan penentuan harga, pengelolaan lingkungan yang berbasis pada TQM dan tentang pengelolaan untuk masalah lingkungan.

Dari keempat matrik kondisi perusahaan terkait dengan perhatian mereka terhadap masalah lingkungan, maka tentu saja akan ikut mempengaruhi pola pengelolaan termasuk akuntansi di perusahaan tersebut. Penerapan *green accounting* jelas akan dipengaruhi oleh kondisi perusahaan tersebut. “*Organisational change*” menjelaskan bahwa organisasi merespon perubahan lingkungannya dalam berbagai cara, dan akuntansi lingkungan merupakan salah satu bagian cara dalam melakukan perubahan tersebut (Ball, 2005). Choi (1999) menyebutkan dalam penelitiannya, perusahaan dengan profil industri yang tinggi akan mengungkapkan secara sistematis informasi yang lebih banyak dan lebih baik dibandingkan perusahaan yang lebih rendah profil industrinya. Gramble et al. (1995) menjelaskan model pengungkapan akuntansi lingkungan dilakukan dengan salah satu cara berikut ini;

- (1) SQD--Short qualitative discussion (tidak dalam catatan kaki, tetapi penjelasannya tidak melebihi satu halaman)

- (2) EQD--Extended qualitative discussion (tidak dalam catatan kaki, tetapi penjelasannya bisa melebihi satu halaman)
- (3) FN--Footnote discussion (Catatan kaki)
- (4) JE--Journal entry recorded in financial statements (Ayat-ayat jurnal entrian)

**Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh manajer di perusahaan baik perusahaan daerah maupun perusahaan swasta di Daerah Sleman dan Daerah Bantul. Sampel dari penelitian ini diambil dari para manajer di perusahaan-perusahaan secara random. Masing-masing manajer akan diberikan kuisi-ner untuk diisi terkait dengan persepsi mereka tentang permasalahan akuntansi lingkungan ini.

Data dalam penelitian ini dikum-pulkan melalui dua cara. Cara pertama adalah adalah mengumpulkan data sekunder dari perpustakaan seperti telaah literatur dari berbagai buku, jurnal dan beberapa referensi lainnya. Cara kedua adalah mengumpulkan data primer yaitu data tentang perspepsi manajemen perusahaan terkait dengan perhatian, keterlibatan, pelaporan akun-tansi keuangan dan auditnya.

Pengumpulan data kuisi-ner dilak-ukan dilakukan selama kurang lebih empat bulan terhitung Mei sampai dengan bulan Agustus 2008. Kuisi-ner dikirim dengan mendatangi baik secara langsung maupun tidak langsung kepa-da responden-responden yang dituju dengan tujuan agar lebih efektif dan memperbesar tingkat pengembalian kui-si-ner.

Setelah melakukan *pilot testing*, beberapa item kuisi-ner direvisi. Hal ini terjadi karena; (1) responden mungkin termotivasi untuk memberikan argu-ment/ pernyataannya sesuai dengan tu-juan jangka panjang perusahaan diban-dingkan keyakinan atau kondisi mereka saat ini. Kedua, komposisi kuisi-ner bisa jadi mempengaruhi jawaban yang diberikan.

Tabel 1 menyajikan informasi dari pengambilan sampel dan tingkat pe-ngembalian. Studi ini selain mengana-lisa matrik perusahaan terkait dengan *green corporate strategy* juga secara khusus juga menganalisa dua kelompok perusahaan terkait dengan tanggung jawab mereka terhadap lingkungan hidup di sekitar perusahaan. Data akan dianalisa dengan cara menghitung mean, median dan standar deviasinya.

**Tabel 1. Tipe Responden yang Termasuk dalam Sampel**

<b>Kabupaten Sleman</b>				
<b>Responden</b>	<b>Jumlah Sampel</b>	<b>Sampel Kembali</b>	<b>Tingkat Respons</b>	<b>% Total Sampel</b>
Perusahaan Industri	62	27	44%	33%
Perusahaan Medis	63	54	86%	67%
Total	125	81	65%	100%
<b>Kabupaten Bantul</b>				
Perusahaan Industri	62	32	52%	44%
Perusahaan Medis	63	54	86%	75%
Total	125	72	58%	100%

## Identifikasi Variabel dan Pengukurannya

Variabel dalam penelitian ini adalah persepsi dari masing-masing manajer perusahaan terkait dengan tanggung-jawab mereka dalam mengelola lingkungan hidup di sekitar perusahaannya.

Tahapan pengukuran variabel penelitian didasarkan pada penelitian Teoh dan Thong (1986) dalam Yousef (2003) bahwa untuk dikatakan bahwa suatu perusahaan ikut andil dalam menjaga lingkungan hidup di sekitar perusahaannya, maka perusahaan itu haruslah memiliki perhatian terhadap permasalahan lingkungan hidup itu sendiri. Jika sudah, maka keterlibatan terhadap permasalahan lingkungan hidup diperlukan dalam memenuhi tanggung jawab lingkungan hidupnya. Hal ini harus diikuti dengan pelaporan permasalahan lingkungan hidup di sekitar perusahaan terutama kinerja perusahaan dalam mengatasi dampak keberadaan perusahaan tersebut di lingkungan hidup sekitarnya. Tahapan ini akan sempurna jika pada akhirnya dapat dilakukan audit lingkungan untuk perusahaannya yang mengukur kinerja lingkungannya. Dari sini, setidaknya ada empat level progresif dalam hal tanggung jawab lingkunganhidup suatu perusahaan, yakni; perhatiannya terhadap permasalahan lingkungan (*environmental awareness*), keterlibatannya dalam permasalahan lingkungan (*environmental involvement*), pelaporan permasalahan lingkungan (*environmental reporting*) dan audit lingkungan (*environmental audit*).

### a. *Environmental Awareness*

Dalam variabel ini, kondisi-kondisi yang menyebabkan responden perhatian terhadap masalah lingkungan hidup akan diteliti. Beberapa kondisi akan disajikan dalam kuesioner terkait dengan persepsi responden terhadap kondisi apa yang paling

mempengaruhinya dalam memperhatikan masalah lingkungan hidup di sekitarnya.

### b. *Environmental Involvement*

Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrument pertanyaan sebagai berikut:

- Keberadaan unit lingkungan hidup dalam perusahaan
- Ketersediaan dana untuk perlindungan lingkungan hidup
- Ketersediaan program atau prosedur yang mengurangi konsumsi sumber daya alam
- Ketersediaan studi keselamatan lingkungan hidup jika perusahaan menggunakan mesin-mesin dalam kegiatan produksinya

### c. *Environmental Reporting*

Variabel ini diukur berdasarkan jawaban atas ketersediaan laporan kinerja lingkungan hidup perusahaan (Dunk, 2002)

### d. *Environmental Audit*

Variabel ini diukur berdasarkan jawaban atas ketersediaan laporan audit kinerja lingkungan hidup perusahaan.

## Penyusunan Model Green Accounting

Setelah dilakukan eksplorasi mengenai kondisi yang mempengaruhi, perhatian, keterlibatan dan pelaporan akuntansi keuangan melalui pengujian statistik deskriptif, maka tahap berikutnya adalah memposisikan perusahaan dalam matrik perusahaan terhadap permasalahan lingkungan. Dari sini kemudian akan ditentukan bentuk-bentuk pengungkapan akuntansi keuangan disesuaikan dengan kondisi perusahaan di daerah tersebut.

## Hasil Uji dan Analisanya

Sebuah perusahaan dikatakan memiliki kepedulian terhadap permasalahan lingkungan hidup jika pertama,

perusahaan tersebut memiliki perhatian terhadap permasalahan lingkungan hidup di sekitarnya. Berikutnya, perusahaan dikatakan memiliki perhatian yang baik manakala perusahaan tersebut mempunyai keterlibatan dalam kegiatan peduli lingkungan hidup ataupun konservasinya. Hal ini harus diikuti dengan pelaporan akuntansi lingkungan yang ada di perusahaan. Tahapan akhir dari wujud kepedulian ini adalah adanya audit lingkungan yang dengannya efektivitas dan efisiensi dari program peduli lingkungan tersebut diukur.

**Hasil Uji Perangkingan dan Uji Mann-Whitney**

Tabel 2. menunjukkan hasil uji secara kumulatif, dimana hasil dari uji ini digunakan untuk mengklasifikasikan kategori perusahaan baik di Sleman maupun Bantul ke dalam empat kuadran matrik *green corporate strategy*. De-

ngan mengetahui posisi perusahaan tersebut, maka kebijakan *green accounting* yang disusun untuk masing-masing daerah didasarkan pada kategorinya.

Pelaksanaan *green accounting* sangat bergantung kepada karakteristik perusahaan tersebut di dalam memahami permasalahan lingkungan hidup. Pemahaman mengenai permasalahan lingkungan hidup akan mengarahkan perusahaan di dalam kebijakannya terutama terkait dengan keselamatan lingkungan hidup. Ginsberg dan Paul (2004) memberikan arahan beberapa matrik kondisi perusahaan terkait dengan permasalahan lingkungan hidup di perusahaan. Matrik kondisi perusahaan terkait dengan kebijakan industri ramah lingkungan tersebut adalah sebagaimana dijelaskan berikut ini. Pilihan strategi jelas disesuaikan dengan kondisi matrik perusahaan tersebut.

**Figur 2. Matrik Kondisi Perusahaan terkait Lingkungan Hidup**



Sumber: Ginsberg dan Paul (2004)

Pengukuran rata-rata instrumen variabel penilaian manajemen terhadap perhatian, keterlibatan, pelaporan akuntansi dan audit lingkungan diperlukan untuk menjelaskan secara detail sejauh mana manajemen menilai informasi-informasi tersebut. Jika nilai rata-rata suatu instrumen lebih kecil atau sama dengan 2 maka ini menunjukkan bahwa

kriteria perusahaan tersebut dikaitkan dengan matrik *green corporate strategy* dikategorikan dalam *lean green*. Jika nilai rata-rata suatu instrumen lebih besar dari 2 dan lebih kecil dari 3 maka ini menunjukkan bahwa kriteria perusahaan tersebut dikaitkan dengan matrik *green corporate strategy* dikategorikan dalam *shaded green*. Jika nilai

rata-rata suatu instrumen lebih besar dari 3 dan lebih kecil dari 4 maka ini menunjukkan bahwa kriteria perusahaan tersebut dikaitkan dengan matrik *green corporate strategy* dikategorikan dalam *defensif green*. Jika nilai rata-rata suatu instrumen lebih besar dari 4 maka ini

menunjukkan bahwa kriteria perusahaan tersebut dikaitkan dengan matrik *green corporate strategy* dikategorikan dalam *extreme green*. Tabel 2. berikut ini merupakan penjelasan detail masing-masing instrumen penilaian manajemen tersebut.

**Tabel 2. Rekap Uji Perangkingan dan Uji Mann-Whitney**

No	Variabel	Kabupaten Sleman	Kabupaten Bantul	Mann-Whitney Test
1	Environmental Awareness	3.428571	3.539683	W=4 Sign at 0,076
2	Environmental Responsibility	3.711111	4.177778	
3	Environmental Involvement	3.888889	4.5	
4	Environmental Reporting	3.733333	4.255556	
5	Enviromental Audit	3.62963	4.333333	
Total		<b>3.678307</b>	<b>4.16127</b>	

### Pembahasan Hasil Uji

Dari hasil uji rata-rata dan uji Mann-Whitney di atas, dapat disimpulkan bahwa beberapa hal terkait dengan kepedulian terhadap masalah lingkungan hidup berbeda antara perusahaan di Sleman dan di Bantul. Dikaitkan dengan matrik *green corporate strategy*, perusahaan di Sleman dapat dikategorikan dalam matrik *Defensive green*, sedang perusahaan di Bantul dikategorikan dalam matrik *Extreme Green*. Kedua kondisi ini tentu saja berbeda keadaannya, namun dalam hal pelaporan akuntansi lingkungan, bisa saja kedua mendapat perlakuan yang sama. Artinya, perusahaan-perusahaan di dua daerah memiliki kesiapan untuk melaporkan aktivitas konservasi lingkungan hidup di perusahaannya. Amatlah disayangkan jika, kondisi ini kemudian tidak dioptimalkan dan mencukupkan diri dengan apa yang ada selama ini. Untuk itu, perlu disosialisasikan kebijakan akuntansi lingkungan (*green accounting*) sebagai bagian dari kepedulian mereka ataupun kalau boleh ditegaskan sebagai pertanggungjawaban mereka terhadap permasalahan lingkungan hidup ini. Penjelasan ataupun pengungkapan konservasi lingkungan yang berupa penjelasan deskriptif

tidaklah mencukupi untuk keadaan ini, sehingga perlu ditambah pengungkapan konservasi lingkungan hidup yang bersifat kuantitatif yang tentu saja lebih memiliki makna dan useful dalam hal untuk pengambilan keputusan. Untuk itu, perlulah disusun suatu model pelaporan akuntansi lingkungan sebagai wujud pertanggungjawaban kegiatan konservasi lingkungan hidup di perusahaan yang bersangkutan.

### Akuntansi Lingkungan

Tujuan diperlukannya akuntansi lingkungan; (1) merupakan konsep kerangka yang sangat berguna dalam pengembangan sbagai suatu proses pengelolaan portofolio asset, (2) suatu alat dalam mengukur sustainability, (3) suatu usaha untuk mengintegrasikan lingkungan dan sumber daya alam dalam perencanaan keuangan dan ekonomi, dan (4) untuk meningkatkan kepedulian terhadap permasalahan lingkungan.

Sekarang ini, pelaporan keuangan perusahaan merupakan suatu keharusan tidak saja bagi pemilik modal dan manajemen tetapi juga pihak eksternal yang berkepentingan terhadap adanya perusahaan tersebut. *Disclosure* (pengungkapan) merupakan bagian yang

tidak terpisah dari pelaporan keuangan perusahaan. Pengungkapan di sini terdiri dari dua bentuk; yakni pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Tingkat pengungkapannya juga tergantung pada standard yang dianggap paling diinginkan. Tiga konsep pengungkapan yang biasanya diusulkan adalah pengungkapan memadai (*adequate*), wajar (*fair*) dan lengkap (*full*). Menurut Ikhsan (2008) yang paling banyak digunakan dari ketiga pengungkapan tersebut adalah pengungkapan yang memadai, tetapi ungkapan ini menyiratkan jumlah pengungkapan minimum yang sejalan dengan tujuan negatif membuat laporan keuangan tersebut tidak menyesatkan. Pengungkapan yang wajar menyiratkan suatu tujuan etika yaitu memberikan perlakuan sama pada users.

#### **Standar Pengungkapan Informasi**

Setidaknya terdapat dua standar pengungkapan data informasi laporan keuangan, standar pengungkapan tersebut meliputi data kuantitatif dan data kualitatif. Dalam memilih kriteria untuk memutuskan data kuantitatif apa yang material dan relevan bagi investor dan kreditor maka penekanannya haruslah pada informasi keuangan atau informasi lainnya yang mungkin digunakan dalam model-model keputusan. Adapun untuk informasi non kuantitatif, maka informasinya tidak dapat dinyatakan dalam ukuran-ukuran kuantitatif dan lebih sukar dievaluasi dalam hal materialitas dan relevansinya.

#### **Metode Pengungkapan**

##### **Pelaporan Akuntansi Lingkungan**

Pelaporan informasi akuntansi lingkungan merupakan jenis pelaporan/pengungkapan yang bersifat *voluntary*. Pengungkapan akuntansi lingkungan pada bahasan ini merupakan pengungkapan informasi data akuntansi lingkungan dari sudut pandang fungsi internal akuntansi lingkungan yakni

laporan akuntansi lingkungan. Laporan tersebut harus didasarkan pada situasi aktual pada suatu perusahaan atau organisasi lainnya. Dimensi dalam pengungkapan data akuntansi lingkungan dalam hal ini meliputi ( Ikhsan, 2008);

1. Proses dan hasil kegiatan konservasi lingkungan
2. Item-item yang membentuk dasar akuntansi lingkungan
3. Hasil yang dikumpulkan dari akuntansi lingkungan

Pada dimensi proses dan hasil kegiatan konservasi lingkungan, perusahaan mempersiapkan suatu ringkasan dan keutamaan hasil dari kegiatan konservasi lingkungan, suatu penjelasan dari kumpulan hasil dari akuntansi lingkungan (termasuk evaluasi dari besar dan kecilnya figur dan alasan-alasan untuk meningkatkan atau menurunkan melalui perbandingan dengan periode sebelumnya) dan kebijakan yang diaktifkan mengenai masa depan kegiatan konservasi lingkungan.

Pada dimensi item-item yang membentuk dasar akuntansi lingkungan, maka perlu ditetapkan beberapa hal seperti tersebut di bawah ini (Ikhsan, 2008).

1. Status (periode target dan lingkup pengumpulan data)
2. Indeks dan Standar Perhitungan untuk Biaya Konservasi Lingkungan
3. Rincian dari kegiatan konservasi lingkungan dan standar perhitungan
4. Rincian hubungan antara keuntungan ekonomi dengan kegiatan konservasi lingkungan serta standar perhitungan
5. Revisi pentingnya kebijakan akuntansi lingkungan

Adapun dengan dimensi hasil yang dikumpulkan dari akuntansi lingkungan, merupakan keluaran yang harus disajikan. Informasi hasil tersebut meliputi ( Ikhsan, 2008);

1. Biaya Konservasi Lingkungan  
Biaya ini menunjukkan hasil yang dikumpulkan dengan menjumlahkan biaya konservasi lingkungan dari kategori yang sesuai dengan kegiatan bisnis serta rincian kegiatan.
2. Keuntungan Konservasi Lingkungan  
Biaya ini menunjukkan hasil yang dikumpulkan yang menjumlahkan volume dari dampak lingkungan menurut petunjuk prestasi lingkungan dan konservasi lingkungan.
3. Keuntungan Ekonomi  
Dalam hal ini ditunjukkan keuntungan actual dan keuntungan ekonomi lainnya.
4. Jadwal Pernyataan Lingkungan  
Pada bagian ini ditunjukkan pentingnya informasi untuk mendukung data biaya konservasi lingkungan, keuntungan konservasi lingkungan, dan hubungan antara keuntungan konservasi dengan kegiatan konservasi.

**Format Pengungkapan untuk Publikasi Eksternal**

Format umum untuk pengungkapan hasil dari akuntansi lingkungan di

bawah ini dikutip dari *Environmental Accounting Guidenlines* yang diterbitkan oleh Ministry of the Environment Japan tahun 2005. Format pengungkapan ini merinci berbagai cara pengungkapan yang dilakukan oleh perusahaan maupun organisasi lainnya dari kumpulan data akuntansi lingkungan yang mereka miliki.

Format pernyataan pengungkapan hasil akuntansi lingkungan dibagi dalam dua dimensi, antara lain; pernyataan utama dan skedul pernyataan lingkungan. Kedua dimensi tersebut dijelaskan secara rinci berikut ini.

**Pernyataan Utama**

Beberapa hal yang perlu diungkapkan dalam pernyataan utama antara lain meliputi;

1. Biaya konservasi lingkungan (kategori disesuaikan dengan kegiatan bisnis perusahaan)
2. Keuntungan konservasi lingkungan
3. Keuntungan ekonomi berhubungan dengan kegiatan konservasi lingkungan

**Tabel 3. Pernyataan Utama 1: Biaya Konservasi Lingkungan**

Lingkup ; \_\_\_\_\_  
 Periode Target ; \_\_\_\_\_  
 Unit ; Rupiah (Rp)

Biaya kegiatan Konservasi Lingkungan Kategori berhubungan dengan bisnis			
Kategori	Kunci kegiatan dan hasil	Investasi	Biaya
1. Biaya Area Bisnis			
Uraian	a. Biaya pencegahan polusi		
	b. Konservasi lingkungan global		
	c. Biaya Sirkulasi Sumber daya		
2. Biaya upstream/downstream			
3. Biaya administrasi			
4. Biaya R & D			
5. Biaya kegiatan social			
6. Biaya Penyelamatan Lingkungan			

(Sumber: Ikhsan, 2008)

**Tabel 4. Pernyataan Utama 2; Keuntungan Konservasi Lingkungan**

Lingkup ; \_\_\_\_\_  
 Periode target ; \_\_\_\_\_  
 Unit ; Rupiah (Rp)

<b>Keuntungan Konservasi Lingkungan</b>				
<b>Kategori Keuntungan Konservasi Lingkungan</b>	<b>Indicator kinerja lingkungan (unit)</b>	<b>Periode Sebelumnya</b>	<b>Periode sekarang</b>	<b>Perbedaan</b>
Keuntungan konservasi lingkungan berhubungan dengan input sumberdaya ke dalam kegiatan bisnis	Total input volume energi			
	Input volume energi dengan tipenya			
	Input volume dari unsur khusus pengendalian			
	Input volume dari sirkulasi sumber daya			
	Input volume air			
	Input volume air dengan sumber daya			
	.....			
Keuntungan konservasi lingkungan berhubungan dengan sisa atau dampak lingkungan yang dihasilkan dari kegiatan bisnis	Volume dari emisi gas rumah kaca			
	Volume dari emisi gas rumah kaca dengan jenis atau dengan kegiatan emisi			
	Volume dari bahan kimia yang disalurkan atau dipancarkan			
	Total sisa volume emisi			
	Sisa akhir volume penjualan			
	Sisa volume air			
	Kualitas air			
	Nox, Sox volume emisi			
	Bau tingginya konsentrasi			
.....				
Keuntungan konservasi lingkungan berhubungan dengan barang dan jasa yang dihasilkan dari kegiatan bisnis	Volume energi yang digunakan pada saat digunakan			
	Volume output dari bahan disebabkan dampak lingkungan pada saat digunakan			
	Volume output dari bahan karena dampak lingkungan ketika dibuang			

	Volume sirkulasi produk, seperti produk, kontainer dan bingkisan yang dikumpulkan setelah digunakan			
	Volume kontainer dan pembungkusan yang digunakan			
	.....			
Keuntungan konservasi lingkungan lainnya	Volume emisi dari bahan yang berhubungan dengan transportasi yang disebabkan dampak lingkungan			
	Transportasi dari volume produk dan bahan-bahan			
	Area permukaan volume yang terkontaminasi minyak			
	Keributan			
	Getaran			
	.....			

(Sumber: Ikhsan, 2008)

**Tabel 5.**  
**Pernyataan Utama 3: Keuntungan Ekonomi Berhubungan dengan Kegiatan Konservasi Lingkungan**

Lingkup ; \_\_\_\_\_  
 Periode Target; \_\_\_\_\_  
 Unit ; Rupiah (Rp)

<b>Keuntungan Ekonomi Berhubungan dengan Kegiatan Konservasi Lingkungan "Keuntungan Aktual"</b>		
Rincian Keuntungan		Jumlah
Pendapatan	Pendapatan operasi dari penjualan sisa produk daur ulang dan menggunakan produk yang dihasilkan di seluruh kunci kegiatan bisnis	
	.....	
	.....	
	.....	
Pengurangan biaya	Pengurangan dalam biaya energi di seluruh konservasi energi	
	Pengurangan dalam sisa biaya penjualan seluruh sumber daya	
	.....	
	.....	
Total		

(Sumber: Ikhsan, 2008)

### Skedul Pernyataan Lingkungan

Beberapa hal yang perlu diungkapkan dalam skedul pernyataan lingkungan antara lain meliputi (Ikhsan, 2008);

1. Biaya konservasi lingkungan (kategori sesuai dengan area aplikasi dari pengukuran konservasi lingkungan)
2. Biaya dengan keuntungan dibandingkan untuk indikator kinerja utama lingkungan
3. Keuntungan konservasi lingkungan berhubungan dengan biaya perbaikan
4. Tabel kecenderungan untuk meringkas data akuntansi lingkungan untuk tiga periode terbaru
5. Tabel kecenderungan sebagai indikator yang digunakan untuk menganalisa tiga periode terbaru tersebut

### Kesimpulan

Dari hasil pengujian di atas, dapat disimpulkan beberapa hal terkait dengan tujuan penyusunan model kebijakan *green accounting* melalui perhatian, keterlibatan, pelaporan akuntansi lingkungan dan audit lingkungan.

Hasil uji rata-rata menunjukkan perusahaan-perusahaan di dua daerah

ini memiliki perbedaan strategi terkait dengan kebijakan lingkungan hidupnya. Hasil uji rata-rata menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan di Sleman terkait dengan *green corporate strategy*-nya berada pada matrik *defensife green* sedang perusahaan-perusahaan di Bantul berada di matrik *extreme green*. Meskipun dalam matrik yang berbeda, namun dari sisi kebijakan *green accounting*, keduanya dapat diberlakukan model yang sama dimana perusahaan bisa saja diwajibkan membuat laporan akuntansi lingkungan yang bersifat tidak saja deskriptif tetapi juga bersifat kuantitatif dalam bentuk laporan terpisah/tersendiri.

### Saran

Meskipun kedua daerah ini memiliki *green corporate strategy* yang berbeda, nampaknya perusahaan-perusahaan di dua daerah ini memiliki kesiapan dalam hal pelaporan akuntansi lingkungan sehingga sebaiknya pemerintah daerah segera membuat kebijakan *green accounting* sebagai salah satu bentuk pengungkapan/pelaporan yang lebih informatif sebagai dasar pengambilan keputusan.

### Daftar Pustaka

- Ball, Amanda. (2005). "Environmental; accounting and change in UK local government". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 18, No. , pp. 46-373.
- Bebbington, Jan. (1997). "Engagement, education, and sustainability". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Volume 10. No 3., pp. 365-381.
- Belkaoui, Ahmed Riahi dan Ronald D. Picur, (1991). "Cultural determinism and the perception of accounting concepts," *The International Journal of Accounting*,26: 118-130.
- Bragdon, P., dan B. Donavan. (1990). "Voters' concerns are turning the political agenda green". *Congressional Quarterly* (January 20): 186-187.
- Cooper, C. (1992), "The non and nom of accounting for (m)other nature", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 3, pp. 16-39.

- Choi, Jong-Seo. (1999) “An investigation of the initial voluntary environmental disclosures made in Korean semi-annual financial report”. *Pacific Accounting Review*. Palmerston North, June, Vol. 11, Iss. 1; pp. 73.
- Day, M. M. (1995). “Ethics of teaching critical; feminism on the wings of desire”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Volume 8. No 3, pp. 97-112.
- Djogo, Tony. (2006). “Akuntansi Lingkungan”. [www.beritabumi.com](http://www.beritabumi.com)
- Dunk, A. S. (2002). “Product Quality, Environmental Accounting and Quality Performance”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 15 No. 5, pp. 719-732. MCB Up Limited.
- Gamble, G.O et al. (1995). “Environmental disclosures in annual reports and 10Ks: An Examination”. *Accounting Horizons*. Sarasota, September. Vol. 9. Iss. 3, pp. 34.
- Ginsberg, J.M. dan Paul N.B. (2004). “Choosing the Right Green Marketing Strategy”. *MIT Sloan Management Review*. Fall. Volume 4. NO 1.
- Gray RH. Owen, D dan Adams C. (1996). “*Accounting and Accountability*”. Prentice-Hall, Hernel Hempsted.
- Gray, R. dan Laughlin, R. (1991), “Editorial”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4 No. 3, pp. 1-4.
- Gray, R., R. Kouhy dan S. Lavers (1995). “Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of the Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, 47-77.
- Ikhsan, Arfan. (2008). *Akuntansi Lingkungan dan Pengungkapannya*. Graha Ilmu. Cetakan Pertama. Yogyakarta.
- Redclift, M. (1987). “*Sustainable Development: Exploring the Contradictions*”. Methuen, London.
- Utomo, M. M. (2001). “Wacana Akuntansi Alternatif”. Aksamala Institute. Februari.
- Tempo Interaktif. (2005). “Penilaian KLH pengaruhi kualitas kredit perusahaan”, Tempo Interaktif, Jum'at, 08 April 2005.
- Kompas. (2006). “Tidak ada perlakuan khusus untuk Freeport”, Berita Lingkungan, Kompas, 2 Februari, halaman 13.
- Maunder, K.T. dan Burritt, R. (1991), “Accounting and ecological crisis”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4 No. 3, pp. 9-26.
- Tilt, Carol Ann. (2001). “The content and disclosure of Australia corporate environmental policies”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 Iss. 2, pp. 190.
- Yousef F.H. (2003). “Green Accounting in Developing Countries: The Case of U.A.E. and Jordan”. *Manajerial Finance*. Vol 29, Number 8.
- Watts, RL. dan J.L Zimmerman (1978). “Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards”. *The Accounting Review*, 53,112-134.