

MELEGALISASI KONSEP *FORM EQUIVALENT TO SUBSTANCE* DALAM PERSPEKTIF KESEIMBANGAN ILAHIYAH

Full paper

Agung Budi Sulistiyo

Magister Akuntansi Universitas Jember
agungbudisulistiyo@gmail.com

Abstract : *This article uses a qualitative research approach with the interpretation of nash. The purpose of this research would like to reformulate the concept of substance over form to make it more equitable and to describe the reality of the real accounting. As for the method of al-manhaj fi tafsir al ' ilmi wa sunnah are the base methods for doing scholarly critique over the concept of substance over form and offers a new concept that is more complete and holistic. This resulted in a research study of the rationality of thought will be the need to reconstruct and realignment of the concept of substance over form into form equivalents to substance use in order that current accounting practices may run over the values of truth, honesty and can be accounted for. The form equivalent to substance use represent similarities between information that is happening (substance use) with the media for presenting it (form). This equality would bring better definition to the actors and users of accounting information.*

Keywords : *the interpretation of nash, form, substance*

1. Pendahuluan

Topik substance over form (selanjutnya disingkat dengan SOF) cukup mendapatkan perhatian yang serius dari para akuntan praktisi dan akuntan akademisi. Berawal dari Meyer (1976) yang berupaya menjelaskan konsep SOF dalam sudut pandang ekonomi dan akuntansi. Kajian berikutnya justru mengungkap kelemahan mendasar dari konsep SOF yang dalam pandangan Rutherford (1985) mengandung interpretasi ambigu sebagaimana ia gambarkan melalui pernyataannya sebagai berikut:

..there is a shadowy nature to both the meaning and status of the concept and a confused and ambiguous nature in practice. Histories of the evolution of the concept of substance over form suggest that the precise words emerged in a confused and haphazard manner, reflecting the ebbs and flows of particular legislative initiatives and policy pronouncements (Rutherford, 1985)

Argumentasi kritis berikutnya datang baik dari Hayes dan Baker (1997, 2004) maupun Baker dan Hayes (2004). Mereka menyoroti penyimpangan implementasi konsep SOF sebagaimana kasus Enron tahun 2001 yang mengguncang kondisi keuangan dan perekonomian Amerika Serikat. Baker dan Hayes (2004) mengungkapkan bahwa Enron menerapkan form over substance untuk melindungi manipulasi laporan keuangan yang ia lakukan. Enron membuat bukti “form” yang palsu dan sebaliknya secara nyata melakukan penggelapan fakta keuangan yang bersifat “substance”.

Namun demikian, kajian yang dilakukan Meyer (1976), Rutherford (1985), Hayes dan Baker (1997, 2004) dan Baker dan Hayes (2004) sebatas menjelaskan kelemahan konsep SOF tersebut. Mereka tidak mempertanyakan apakah konsep SOF masih ideal untuk digunakan dan berkeinginan untuk menawarkan konsep alternatif yang lain. Mereka masih meyakini idealitas konsep SOF walaupun memiliki beberapa kekurangan.

Pandangan yang lebih maju justru ditawarkan oleh Sulistiyo, Triyuwono, Djamhuri dan Rahman (2015) yang merumuskan ulang makna “substance” yang awalnya dipahami sebagai realitas objektif kemudian diperluas menjadi realitas intersubjektif. Ekstensi makna tersebut berimplikasi cukup luas karena objek akuntansi yang selama ini dipahami pada ruang lingkup empiris dan ilmiah didorong ke area subjektif dan kesepakatan. Begitu pula telaah Sulistiyo (2015) terhadap makna “form” yang

sebelumnya dilihat sebatas realitas materi diperkaya tafsirnya menjadi realitas materi dan non materi (holistik).

Substance over form sebagai sebuah konsep dasar akuntansi menjadi penting dikaji lebih lanjut karena konsep ini menjwai keseluruhan transaksi dan penulisan bukti-bukti yang diperlukan untuk membuat laporan akuntansi. Substance over form merepresentasikan pemikiran dikotomi (oposisi biner) yang menempatkan substance sebagai yang logosentris (Triyuwono, 2006), mengandung bias gender maskulin (Hines, 1992) dan bersifat core datum (Mulawarman, 2010; 2011). Adapun yang bentuk (form) diposisikan sebagai sing liyan atau the others (Triyuwono, 2006), bersifat feminin (Hines, 1992) dan peripheral datum (Mulawarman, 2010;2011). Hal ini mencerminkan konsep yang bias dalam memandang realitas akuntansi.

Di sisi yang lain, penggunaan konsep substance over form meskipun diakui membantu akuntan dalam pelaporan keuangan namun sangat bergantung pada kejujuran akuntan untuk menentukan substansi ekonomis dari suatu peristiwa atau transaksi (Meyer1976, 89). Padahal sebagaimana ditegaskan oleh Hines (1988) maupun Hayes dan Baker (2004) tidak mudah bagi akuntansi untuk menggambarkan realitas ekonomi yang sesungguhnya. Oleh karenanya tidak aneh jika beberapa peneliti akuntansi menggunakan metafora atau cerita rakyat untuk menggambarkan konsep substance over form agar lebih mudah dipahami (Hayes dan Baker, 1997; 2004). Namun demikian penggunaan metafora ini justru berpotensi menyimpangkan makna konsep dari realitas yang ada sehingga akan terjadi sebuah kondisi ketika substance over form sebagai sebuah simbol dari realitas akuntansi ternyata tidak mencerminkan realitas yang sesungguhnya. Dalam bahasa order of simulacra-nya Baudrillard, kondisi ini disebut dengan hiperrealitas (melampaui realitas; simbol hanya merepresentasikan simbol itu sendiri) (Macintosh et al, 2000).

Berdasarkan beberapa pemaparan tersebut maka riset ini ingin mengeksplorasi lebih dalam melalui pertanyaan penelitian bagaimanakah bangunan konsep substance over form yang lebih berkeadilan dan dapat menggambarkan realitas akuntansi yang sesungguhnya?

Sebagaimana dipahami bahwa dinamika perkembangan sains dan ilmu pengetahuan modern cenderung menitikberatkan pada aspek materi (fisik) saja dan mengabaikan aspek non materi. Ketimpangan ini ditengarai sebagai efek dipisahkannya antara ilmu pengetahuan dan dimensi agama.

Konsep substance over form merupakan produk akuntansi modern yang sedikit banyak lahir dari cara berpikir demikian. Oleh karena itu sebagai sebuah konsep, substance over form menyiratkan spirit ketidakseimbangan dalam menangkap realitas akuntansi. Hal ini berujung pada ketidakmampuan konsep tersebut untuk sepenuhnya menyajikan informasi akuntansi yang sesungguhnya.

Dalam konteks peradaban dunia, setiap produk pemikiran manusia seperti sains, teknologi, seni, budaya maupun ilmu pengetahuan sangat dipengaruhi oleh nilai-nilai (values) yang melekat pada dirinya, tak terkecuali nilai-nilai agama. Islam dalam pandangan Mawdudi merupakan ajaran agama yang tidak memisahkan diri dari sistem ekonominya (Chapra, 2004). Sistem ekonomi beserta seluruh perangkat (termasuk akuntansi) yang dibangunnya, sangat kental dengan pertimbangan moral yang bahkan menjadi kekuatan utama (driving force) dalam setiap konsep yang dikembangkannya (Hamidi 2012, 179).

Penelitian ini berupaya berpikir secara utuh dengan menggabungkan pemikiran teoritis akuntansi dan nilai-nilai Islam sehingga menghasilkan pemahaman konseptual yang lebih holistik. Hal ini dilakukan karena merujuk pada pernyataan Triyuwono (2006, 336) bahwa kearifan tradisi Islam telah mengajarkan asas berpasangan dalam takaran yang seimbang. Asas berpasangan tersebut dapat digunakan sebagai pijakan awal untuk melakukan rekonstruksi terhadap konsep substance over form sehingga mendorong lahirnya konsep baru yang lebih berkeadilan dan merepresentasikan realitas akuntansi yang sesungguhnya.

2. Landasan Normatif (Bukan Teori) : Kaidah Keseimbangan Ilahiyah Each Word)

Secara konseptual, kaidah keseimbangan Ilahiyah hampir identik dengan konsep sinergi oposisi biner yang dikembangkan Triyuwono (2006). Sinergi oposisi biner berupaya mengawinkan sifat-sifat yang bertentangan (oposisi biner) ke dalam satu kesatuan, seperti sifat egoistik dengan altruistik, sifat materialistik dengan spiritualistik, rasional dengan intuisi, impersonal dengan personal, kuantitatif dengan kualitatif, dan lain-lainnya (Triyuwono 2006, 338). Demikian pula dengan kaidah keseimbangan Ilahiyah yang berusaha menyeimbangkan sifat-sifat oposisi biner tersebut, namun diletakkan dalam batas-batas yang proporsional.

Perlakuan yang proporsional inilah yang sedikit membedakan kaidah keseimbangan Ilahiyah dengan konsep sinergi oposisi biner yang cenderung lebih menekankan pada aspek kesetaraan.

Lebih lanjut Triyuwono (2006, 338) merumuskan tujuan laporan keuangan akuntansi syariah dengan berlandaskan pada konsep sinergi oposisi biner. Dengan sinergi ini diharapkan bahwa akuntansi syariah memiliki kekuatan untuk membentuk realitas yang lebih humanis, emansipatoris, transendental dan teleologikal. Berangkat dari gagasan yang sama dengan Triyuwono (2006), penelitian ini juga akan merekonstruksi konsep *substance over form* dengan menggunakan kaidah keseimbangan Ilahiyah.

Sebagaimana telah dijelaskan pada latar belakang penelitian, pertanyaan penting yang ingin dijawab adalah bagaimana menghasilkan konsep *substance over form* yang lebih berkeadilan dan mencerminkan realita yang sesungguhnya. Ada dua kata kunci yang menjadi fokus perhatian yaitu keadilan dan realita. Untuk itu diperlukan diskusi lebih lanjut guna menghubungkan konsep *substance over form* dengan keadilan dan realita.

Kaidah keseimbangan Ilahiyah memandang bahwa konsep *substance over form* terdiri atas dua bagian penting yakni substansi (*substance*) dan bentuk (*form*). Substansi dan bentuk merupakan dua sifat yang berlawanan atau oposisi biner yang tentunya harus ditempatkan secara seimbang dan proporsional. Oleh karenanya, jika kita melihat konsep *substance over form* yang secara eksplisit menempatkan substansi lebih unggul (lebih penting) dibandingkan bentuknya dalam segala situasi dan kondisi, tentu menyalahi kaidah keseimbangan. Substansi dianggap lebih *powerful* dibandingkan bentuknya. Kondisi demikian tentu sesuai dengan apa yang digambarkan tentang realita akuntansi modern yang cenderung bersifat logosentris (Triyuwono, 2006) dan mengandung bias gender maskulin (Hines, 1992). Tak salah jika mengasumsikan kalau bangunan besar akuntansi modern sudah mengidap cara berpikir dikotomi/dualistik/oposisi biner maka bagian-bagian kecil dari keseluruhan akuntansi modern juga terjangkau pengaruh yang sama. Salah satu bagian kecil yang dimaksud adalah konsep

substance over form sebagai konsep dasar dari akuntansi modern. Upaya untuk menempatkan substansi dan bentuk dalam posisi yang seimbang dan proporsional menjadi agenda utama dalam penelitian ini. Namun demikian bagaimana bentuk yang berkeadilan dari konsep *substance over form* ini, diperlukan telaah lebih lanjut melalui fakta empiris di lapangan dan analisis lebih mendalam dari sudut pandang syariah.

Penggalian data melalui fakta empiris memang diperlukan untuk melihat bagaimana sesungguhnya konsep *substance over form* diterapkan dalam realita akuntansi. Ibarat kita sedang melihat sebuah foto, jika semakin bagus foto yang dihasilkan maka realita yang tampak dalam foto tersebut akan semakin jelas dan sesuai dengan fakta yang sebenarnya. Oleh karena itu, kita membutuhkan kamera dan objek realita yang akan dipotret. Kalau kita renungkan lebih dalam, kamera adalah sebuah realita, demikian pula dengan objek yang akan dipotret tentu saja juga harus merupakan sebuah realita. Jika sebuah kamera bukan merupakan realita maka mustahil ia dapat digunakan untuk memotret sebuah realita. Dalam konteks ini, kamera merupakan representasi dari kaidah keseimbangan dalam keadilan dan realita yang akan dipotret adalah konsep *substance over form*. Artinya kedua-duanya haruslah merupakan bagian dari realita.

Berbicara mengenai realita, Warsono (2011, 75) mendefinisikannya sebagai fakta yang secara konsisten berlangsung dari waktu ke waktu tanpa mengalami perubahan yang bersifat pergantian substansi. Adapun fakta adalah peristiwa atau kejadian yang berlangsung dalam kehidupan di alam semesta. Dengan demikian realita berkaitan dengan peristiwa di alam semesta yang bersifat konsisten. Kalau kita memperhatikan bahwa siang dan malam, pria dan wanita, jiwa dan raga adalah beberapa peristiwa di alam semesta yang tetap ada, konsisten dan berlangsung sampai dengan saat ini, maka dapat disimpulkan bahwa objek dikotomi atau simbol oposisi biner tersebut adalah merupakan sebuah realita. Oleh karena itu kaidah keseimbangan Ilahiyah yang disarikan dari simbol berpasang-pasangan yang tersebar dalam

alam semesta ini juga merupakan sebuah realitas. Bahkan kaidah keseimbangan Ilahiyah dapat dinyatakan sebagai sebuah realitas Ilahiyah.

Sejalan dengan pemikiran itu, kaidah keseimbangan Ilahiyah dapat digunakan untuk memotret konsep *substance over form* sebagai bagian dari realitas akuntansi. Lebih tegasnya kaidah ini dapat dipakai sebagai basis filosofis untuk mereformulasi konsep *substance over form* agar lebih berkeadilan dan mencerminkan realitas akuntansi yang sesungguhnya.

3. Metode Penelitian

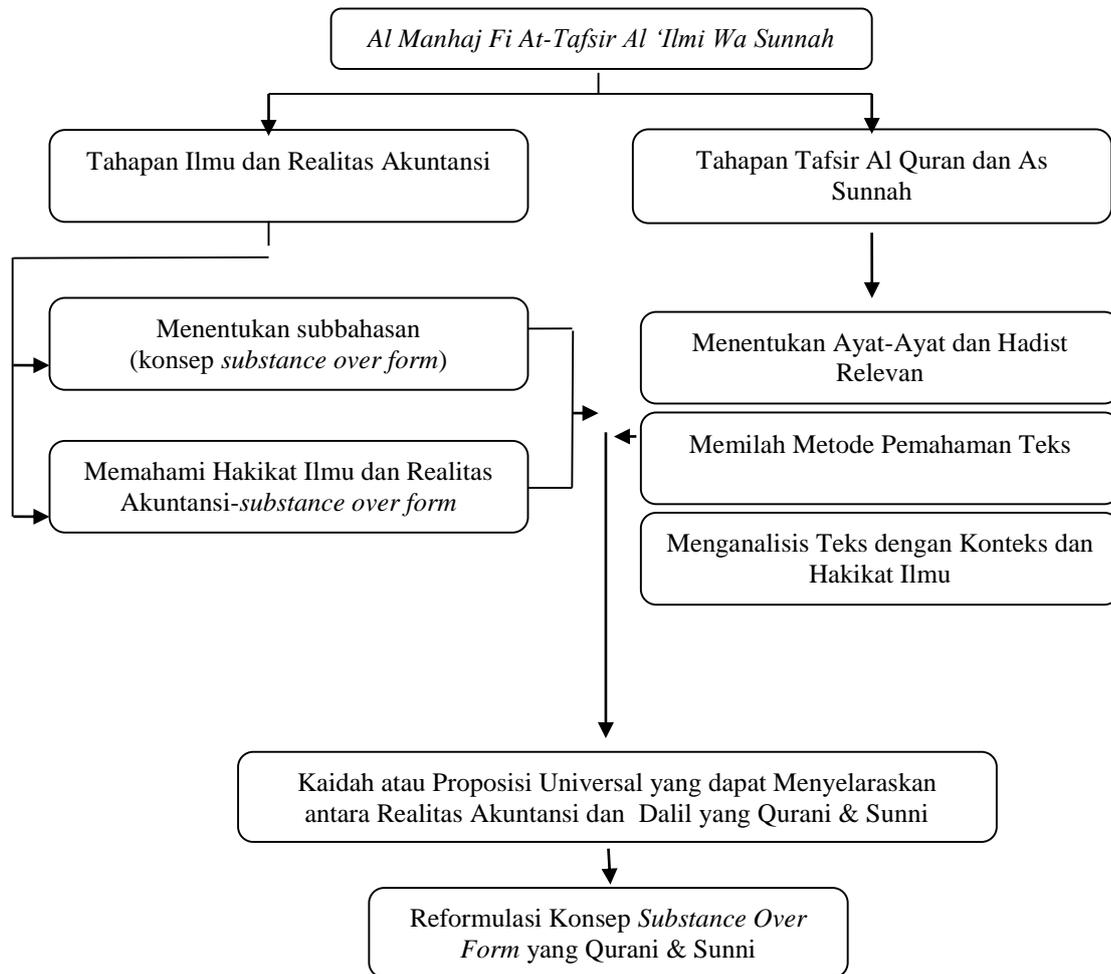
Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kualitatif “tafsir *nash*” dengan konsep dasar metode *al manhaj fi at-tafsir al ‘ilmi wa sunnah*. Metode ini merupakan kaidah tafsir ayat-ayat sains dan sosial dikembangkan oleh Rosadisastra (2007) yang berusaha memahami ayat-ayat Al Quran yang terkait dengan realitas alam semesta dan realitas sosial dengan memanfaatkan fungsi filsafat ilmu pengetahuan tertentu sebagai basis penentuan tema atau sub pokok bahasan. Sebagaimana dijelaskan lebih lanjut oleh Rosadisastra (2007, 12), tawaran pemikiran metode tersebut dapat mengeksplorasi fungsi-fungsi dalam metode tafsir ayat-ayat sains dan sosial. Adapun ketiga fungsi yang dimaksud, yakni *pertama*, fungsi *al-tabyin*, yaitu menjelaskan teks Al Quran dengan ilmu pengetahuan dan teknologi yang dimiliki oleh sang mufassirnya. *Kedua*, fungsi *i’jaz*, yaitu pembuktian atas kebenaran teks Al Quran menurut ilmu pengetahuan dan teknologi yang selanjutnya dapat memberikan stimulan atau dapat ditindaklanjuti oleh para ilmuwan dalam meneliti dan mengobservasi ilmu pengetahuan lewat penafsiran teks-teks Al Quran serta *ketiga*, memiliki fungsi *istikhraj al’ilm*, yaitu teks atau ayat-ayat Al Quran mampu melahirkan teori-teori ilmu pengetahuan dan teknologi (Rosadisastra 2007, 12).

Jika dicermati lebih dalam konsep yang digagas Rosadisastra (2007) tersebut hanya menggunakan Al Quran sebagai basis dasar dalam menentukan standar kebenaran ilmiah. Dalam hal ini Rosadisastra mengabaikan peran Hadits Nabi atau As Sunnah yang juga

berfungsi sebagai sumber kebenaran Islam selain Al Quran. Sebagaimana dinyatakan dalam hadist "*Aku tinggalkan padamu dua perkara yang kalian tidak akan ter-sesat apabila (berpegang teguh) kepada keduanya, yaitu Kita-bullah dan Sunnahku. Tidak akan bercerai-berai sehingga kedua-nya menghantarku ke telaga (Surga).*" (Di-shahih-kan Al-Albani dalam kitab *Shahihul Jami'*) (Zainu, 2011). Oleh karenanya perlu dilakukan perluasan atau ekstensi metode dengan menggabungkan Al Quran dan As Sunnah sebagai pijakan dalam menentukan kebenaran ilmiah dalam sebuah realitas sosial.

Konsep dasar akuntansi sebagai bagian dari ilmu sosial dan berada dalam realitas sosial menjadi sangat penting untuk dikaji dengan pendekatan *al manhaj fi at-tafsir al 'ilmi wa sunnah* (sebagai perluasan metode yang dikembangkan Rosadisastra, 2007). Subpokok bahasan penelitian yang akan dikaji adalah konsep *substance over form*. Dengan demikian jika digambarkan dalam sebuah kerangka riset yang sistematis akan terlihat pada gambar 2.3.

Secara sistematis penjelasan langkah-langkah metode *al manhaj fi at-tafsir al 'ilmi wa sunnah* digambarkan sebagai berikut (Rosadisastra 2007, 12-13) : *pertama*, menentukan subtopik pembahasan; *kedua*, memahami hakikat ilmu pengetahuan atau realitas atas subtopik pembahasan; *ketiga*, melakukan kerja penelitian di lapangan atau di laboratorium atas subtopik pembahasan (jika diperlukan); *keempat*, menentukan ayat-ayat yang relevan dengan topik pembahasan; *kelima*, memilah metode pemahaman teks ayat; *keenam*, melakukan analisis teks ayat dengan konteks dan hakikat ilmu; dan *ketujuh*, melakukan sintesis atas pemahaman kontekstual ayat terkait dengan hakikat ilmu dan realitas subpembahasan. Oleh karena itu, dengan mengelaborasi metode *al manhaj fi at-tafsir al ilmi wa sunnah* dan upaya mereformulasi konsep *substance over form*, maka proses tahapan penelitian ini dapat dijabarkan lebih detail dalam pembahasan selanjutnya. Gambar 1 secara sistematis menggambarkan bagaimana metode *almanhaj fi at-tafsir al' ilmi wa sunnah* dikembangkan dan diaplikasikan.



**Gambar 1. Metode Al Manhaj Fi At-Tafsir Al 'Ilmi Wa Sunnah
Dikembangkan dari metode dasarnya Rosadisastra (2007).**

4. Hasil dan Diskusi

Sains dan ilmu pengetahuan sebagai manifestasi olah pikir dan nalar manusia, tidak bisa dipungkiri dihasilkan melalui mekanisme *trial and error* (coba-coba). Meskipun cara yang digunakan oleh para sains diklaim sebagai metode ilmiah, namun demikian ujung pencapaian hasil penelitian mereka tentunya tidak bisa dipastikan benar 100 persen, karena masih menyimpan potensi benar dan salah. Untuk itu perlu adanya terobosan metodologi yang mampu memperbaiki kelemahan ilmiah tersebut.

Perkawinan antara ilmu akuntansi dan syariat Islam dimaksudkan untuk menghasilkan produk pengetahuan yang bersifat lebih pasti dengan berpedoman pada dalil-dalil yang syari'i. Penggunaan dalil syari'i tidak menjadikan ilmu akuntansi menjadi dogmatis namun memberikan arah dan petunjuk yang jelas dalam pengembangan keilmuannya. Mengapa demikian? Hal ini disebabkan ilmu akuntansi yang digali dari fenomena maupun fakta empiris cenderung bersifat pragmatis namun rentan berubah-ubah mengikuti perubahan zaman. Ditunjang pula adanya kemungkinan salah dalam mengambil data lapangan ataupun menafsirkan fenomena empiris sehingga kesimpulan ilmu yang dihasilkan pun dapat menyesatkan.

Umar (2012) mengungkapkan bahwa Al Qur'an sebagai pijakan dalil syariat Islam memiliki keistimewaan berupa cakupannya yang menyeluruh dan maknanya yang luas yang tidak hanya menyorot satu tema tertentu, seperti tauhid atau ritual ibadah saja, tetapi mencakup semua tema dalam kehidupan manusia. Kalimat-kalimat yang terkandung dalam Al Qur'an menyimpan petunjuk-petunjuk ilmiah, keimanan dan pendidikan yang membentuk suatu rumusan kaidah-kaidah pengetahuan.

Empat belas abad silam, kesempurnaan Islam sebagai sebuah agama telah dinyatakan oleh Allah SWT dalam firman-Nya surat Al Maidah: 3, *Pada hari ini, telah Aku sempurnakan untukmu agamamu, dan telah aku cukupkan atasmu kenikmatan-Ku, dan Aku ridlo Islam menjadi agamamu.* Hal tersebut diperjelas oleh Ibnu Katsir dalam tafsirnya ketika menerangkan ayat ini sebagai berikut:

Disempurnakannya agama Islam merupakan kenikmatan Allah Ta'ala yang paling besar atas umat ini, karena Ia telah menyempurnakan agama mereka, sehingga mereka tidak memerlukan lagi agama lainnya, dan tidak pula perlu seorang Nabi selain Nabi SAW mereka sendiri. Oleh karena itu Allah Ta'ala menjadikannya sebagai penutup para Nabi, dan mengutusnyanya kepada seluruh jin dan manusia. Dengan demikian tidak ada suatu yang halal, melainkan yang beliau halalkan, tidak ada sesuatu yang haram, melainkan sesuatu yang beliau haramkan, dan tidak ada agama melainkan ajaran agama yang telah beliau syariatkan. Setiap yang beliau kabarkan pasti benar lagi jujur, tidak mengandung kedustaan sedikitpun, dan tidak akan menyelisihi realita (Tafsir Ibnu Katsir).

Pada akhir tafsirnya, Ibnu Katsir menegaskan adanya kejujuran dan kesesuaian lisan Rasullullah SAW dalam menyampaikan ayat Tuhannya dengan situasi, kondisi dan realita umatnya. Dengan makna yang sama pula, maka Islam telah sempurna dari berbagai sisi dan sudut pandang sehingga syariatnya senantiasa relevan dengan perkembangan dan dinamika kehidupan umat manusia.

Pembahasan ini berupaya merumuskan formula konsep *substance* dan *form* dalam koridor dalil syari'i dan temuan empiris sehingga menghasilkan sebuah konsep akuntansi baru yang mencerminkan kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah. Dalil yang digunakan untuk merumuskan konsep baru tersebut adalah dua kalimat syahadat yang menurunkan dan sejalan dengan kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah. Kalimat syahadat ini yang pada pembahasan berikutnya merepresentasikan unsur *substance* dan *form* yang selanjutnya menjadi dasar untuk membentuk sebuah konsep baru yang seimbang dan berkeadilan.

4.1. Superioritas *Substance* dan Inferioritas *Form*

Dalam diskursus tentang bahasa, Lyotard (1989) memperkenalkan istilah permainan bahasa (*language games*) untuk menggambarkan bagaimana situasi “kekuasaan” akan selalu menghadirkan berbagai bentuk permainan bahasa yang saling menghegemoni dan meng-*counter* hegemoni. Kekuasaan yang dimaksud tidaklah ditafsirkan pada satu model kekuasaan saja (misal: politik), namun juga merambah pada segala dimensi kehidupan, termasuk ekonomi, pendidikan dan sosial budaya. Oleh karenanya, bahasa bukan lagi sekedar media berkomunikasi melainkan sudah mewakili realitas sosial bahkan realitas itu sendiri (Santoso 2007, 25).

Triuwono (2012, 23) memberikan justifikasi adanya kekuatan dan kekuasaan kapitalisme yang melingkupi akuntansi modern. Akuntansi modern sekedar “boneka” untuk melanggengkan kekuasaan kapitalis dengan menggunakan jargon-jargon bahasa akuntansi yang mampu menghipnotis para akuntannya. Tanpa disadari, penggunaan bahasa akuntansi secara kontinyu diarahkan sepenuhnya untuk mencapai keuntungan-keuntungan ekonomis, memperbesar angka-angka laba dan berorientasi pada materi semata.

Berorientasi hanya pada materi kembali mengingatkan kita pada materialisme dialektisnya Karl Marx. Seorang ideolog Jerman abad ke-19 ini menyatakan bahwa dunia hanya terdiri atas materi dan tidak ada hal yang lain sehingga dunia fisik adalah sebagai satu-satunya kenyataan. Dengan asumsi tersebut, perkembangan ilmu pengetahuan selalu merujuk pada realitas yang bisa dirasakan oleh panca indera manusia. Derajat keilmiahannya hanya ditentukan atas dasar bisa dirasakan, terukur dan empiris. Sederhananya, ilmu pengetahuan berdiri di atas pondasi realitas obyektif.

Melalui jalan pemikiran tersebut, akuntansi modern melangkah dan menggapai status keilmiahannya. Banyak konsep dasar akuntansi yang lahir dengan menggunakan logika berpikir tersebut, termasuk *substance over form*. Dalam konteks hegemoni, struktur kalimat *substance over form* mengandung penegasan dominasi *substance* atas *form* dalam segala situasi dan kondisi. *Substance* dianggap dominan dan *form* menjadi bagian yang tertindas. *Substance* dijadikan yang pusat dan utama sedangkan *form* dijadikan pinggiran dan marjinal.

Pertentangan antara *substance* dan *form* sejalan dengan pemikiran dialektikanya Marx di atas, karena dalam proses dialektis mengandung unsur-unsur yang saling bernegasi (“mencingkari” dan “diingkari”), saling berkontradiksi (“melawan” dan “dilawan”) dan saling bermediasi (“memperantarai” dan “diperantarai”) (lihat Santoso 2007, 47). *Substance* melambangkan *status quo* dan *form* merepresentasikan *anti status quo*.

Sesuai dengan pembahasan pada bab sebelumnya, apa yang ingin dipertahankan dan dikuasai oleh *substance* adalah keuntungan ekonomik dan bisnis. *Substance* mewakili nilai-nilai kepentingan individu kaum kapitalis yang menginginkan segala tatanan dan aturan bisnis berlandaskan sepenuhnya pada hukum ekonomi dan akuntansi. Sesungguhnya *substance* berupaya menciptakan pengaruh dominasi dan hegemoni dengan hukum yang dibuatnya sendiri.

Pada sisi yang dianggap berlawanan, *form* sebagai pihak yang diingkari oleh *substance*, melambangkan hukum formal (*legal form*) yang mewartakan kepentingan publik. Suatu kepentingan yang belum tentu sejalan dengan harapan individu dimana orientasi kepentingan hukum formal lebih mengedepankan kemaslahatan dan kemanfaatan bersama. Merujuk kembali pada nilai-nilai dasar kapitalisme, maka *substance* yang berorientasi pada materi dan kepentingan individu berupaya melegalisasinya dengan menempatkan posisinya lebih penting dan diprioritaskan dibandingkan dengan *form*. Dengan demikian *substance* memiliki kekuatan hukum yang lebih tinggi daripada *form* karena bagi kaum kapitalis, materi (uang/ekonomik) adalah segala-galanya.

4.2 Proses Rekonstruksi Konsep *Substance over Form*

Dalam kajian syariat, syahadat merupakan pernyataan kesaksian yang berlandaskan pada keimanan mengenai Ke-Esaan Allah SWT dan Nabi Muhammad SAW sebagai utusan-Nya. Pada hakekatnya, syahadat yang mencakup dua persaksian dasar berimplikasi pada upaya kita untuk

mengikhlaskan diri hanya menyembah kepada Allah dan mengikuti sepenuhnya petunjuk yang datang dari Rasul-Nya. Dua aspek inilah yang melandasi aktifitas ibadah seorang muslim.

Persaksian dua kalimat syahadat menjadi syarat sahnya Islam seseorang, hal ini diperkuat dengan sebuah hadits sahih yang diriwayatkan Imam Bukhori:

Ajaklah mereka agar mau bersaksi bahwasanya tidak ada sesembahan yang berhak disembah kecuali Allah, dan bahwasanya aku adalah utusan Allah. Apabila mereka telah melakukan hal tersebut (bersyahadat) maka beritahulah kepada mereka bahwasanya Allah telah mewajibkan kepada mereka solat lima waktu sehari semalam. Lalu apabila mereka telah melakukan hal tersebut, maka beritahulah kepada mereka bahwasanya Allah telah mewajibkan kepada mereka untuk mensedekahkan harta mereka, yang sedekah tersebut diambil dari orang-orang kaya dari mereka, dan diberikan kepada orang-orang miskin dari mereka (HR. Imam Bukhori)

Hadits tersebut menegaskan bahwa sebelum seorang muslim melakukan ibadah fisik seperti sholat dan zakat maka harus didahului dengan pernyataan dua kalimat syahadat. Hal ini juga mengisyaratkan posisi dua kalimat syahadat sebagai pintu pertama dan pembuka dari amal-amal saleh yang selanjutnya dilakukan oleh seorang hamba muslim.

Syahadat mengandung dua kalimat inti yakni *Asyhadu alla ilaaha illallah* dan *Asyhadu anna muhammadar Rasullullah*. Pada syahadat yang pertama mencerminkan bentuk amaliah secara batin. Adapun pada syahadat yang kedua menggambarkan amaliah secara lahir. Dalam pemahaman ahlu sunnah wal jamaah, setiap ibadah yang ditujukan kepada Allah SWT dinyatakan diterima jika mencakup dua aspek tersebut. Tegasnya bahwa semua amalan ibadah dinyatakan sah jika ikhlas karena Allah dan benar mengikuti petunjuk Rasulullah.

Pelaksanaan ibadah yang bersifat ritual merupakan bagian dari amal saleh seseorang. Mengulang kembali pernyataan Ibnu Taimiyah mengenai definisi ibadah yang di dalamnya mencakup pula praktik muamalah yang mendatangkan kemaslahatan dan keadilan bagi manusia. Dengan demikian aktifitas akuntansi dapat diasumsikan pula sebagai ladang amal saleh bagi para akuntannya.

Syariat memberikan tiga kriteria dasar dalam menentukan diterima atau tidaknya suatu amalan saleh. Penentuan tiga kriteria tersebut merupakan hasil penjabaran dari makna *syahadatain* tersebut. *Pertama*, pada syahadat tauhid yang menekankan perlunya keikhlasan dalam beribadah semata-mata kepada Allah Ta'ala tanpa disertai penghambaan pada dzat yang lainnya (baca: syirik), perasaan ujub, riya atau *sum'ah*. Hakikat dari syahadat tauhid menyiratkan adanya tujuan inti dan pokok dalam

beribadah yakni meraih pahala dan keridhoan Allah Ta'ala. Hal tersebut yang menunjukkan substansi dalam beribadah.

Dengan penafsiran dan logika berpikir yang sama, *substance* dalam akuntansi dapat “diidentikkan” dengan substansi beribadah tersebut. *Substance* adalah informasi akuntansi yang jujur dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai realitas holistik akuntansi. Dengan nilai kejujuran dan pertanggungjawaban tersebut, akuntansi mampu memberikan informasi yang berkeadilan kepada semua pihak (tidak sekedar kepada pemilik modal) termasuk aspek sosial, lingkungan dan Tuhan.

Kedua, persaksian syahadat Rasul yang mengakui akan datangnya kebenaran petunjuk dan pedoman hidup serta beragama yang dibawa oleh Rasulullah SAW. Nabi memberikan contoh dan bentuk (*form*) yang benar dalam beragama¹. Para ulama menjelaskan bahwa semua syariat yang dibawa oleh Rasulullah SAW bersumber dari Allah SWT. Tidak ada satu pun yang merupakan produk pikiran dan akal yang menyandarkan sepenuhnya kepada Rasulullah SAW, karena semuanya berdasarkan pada wahyu².

Melalui logika yang sama, *form* dalam beragama “diidentikkan” dengan *form* dalam akuntansi. Penyusunan *form* akuntansi mengikuti prinsip, prosedur dan aturan yang tertuang dalam standar akuntansi baik lingkup nasional maupun internasional. Produk standar merupakan hasil konsensus antara pihak-pihak yang mewakili lembaga-lembaga resmi akuntan. Proses konsensus ini bersifat terbuka dan dinamis sehingga *form* dalam akuntansi tidak lagi bersifat kaku dan rigid.

Ketiga, bahwa syarat terakhir yang diperlukan agar sebuah amalan saleh diterima oleh Allah Ta'ala adalah kedua syahadatain tersebut yakni syahadat tauhid dan syahadat rasul harus dilakukan secara bersama-sama. Artinya suatu amalan saleh harus mencakup syarat keikhlasan semata-mata kepada Allah ‘Azza Wa Jalla dan dilakukan sesuai dengan petunjuk Rasulullah SAW. Ketika sebuah amalan saleh hanya memenuhi unsur keikhlasan tetapi tanpa disertai cara yang benar sesuai perintah Rasulullah SAW maka amalan tersebut tertolak, demikian pula sebaliknya.

¹ Lihat QS. Al Ahzab: 21: “Sungguh telah ada pada diri Rasulullah petunjuk (suri tauladan) yang baik...”

² Lihat QS Al Najm: 3-4: “Dan dia tidak berbicara menurut kemauan hawa nafsunya. Ucapannya itu tidak lain hanyalah wahyu yang diwahyukan (kepadanya)”.

Namun perlu dipahami bahwa logika *syahadatain* tersebut berlaku dalam koridor ibadah dimana hukum asalnya adalah haram (terlarang). Segala sesuatu yang berhubungan dengan ibadah harus sesuai dengan petunjuk syariat sehingga tidak ada ruang untuk melakukan kreasi dan modifikasi. Adapun dalam konteks muamalat yang melibatkan aktifitas antar manusia maka hukum yang berlaku adalah mubah (boleh) untuk melakukan modifikasi aturan. Fleksibilitas aturan ini diperlukan karena corak kehidupan manusia yang dinamis dan beraneka ragam.

Dengan demikian ada dua alasan mendasar yang melandasi penggunaan *syahadatain* ini, *pertama*, sebagai pijakan kokoh untuk pengembangan konsep *substance* dan *form* dari sudut pandang tauhidiah. Meskipun *syahadatain* berkaitan langsung dengan ibadah, akan tetapi penelitian ini memandang ada kesamaan logika berpikir yang dapat diterapkan pada konsep *substance* dan *form* tersebut. Syahadat tauhid merefleksikan *substance* dan syahadat rasul melambangkan *form* dalam akuntansi.

Alasan kedua bahwa perlu adanya prinsip yang lebih fleksibel sebagai konsekuensi dari aktifitas akuntansi yang berada pada wilayah muamalat. Dari *syahadatain* dapat diturunkan menjadi kaidah yang lebih longgar yaitu kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah sebagaimana sudah dijelaskan pada bab tiga terdahulu. Kaidah ini sejalan dengan esensi *syahadatain* yang mengakomodasi keseimbangan antara *substance* dan *form*. Melalui kaidah tersebut bangunan konsep *substance* dan *form* yang lebih berkeadilan dirumuskan. Dalam melakukan tahapan rekonstruksi konsep *substance over form* tersebut, ada beberapa dalil yang dapat dijadikan sebagai landasan berargumentasi. Beberapa dalil yang dimaksud adalah sebagai berikut:

4.3 Argumentasi Pertama: Kaidah Keseimbangan dalam Keadilan Ilahiyah

Menegaskan kembali akan perlunya kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah sebagai basis ilmiah untuk merekonstruksi konsep *substance over form*. Perlu kita menyambung kembali dari pembahasan sebelumnya mengenai syarat ketiga yang harus dipenuhi agar sebuah amalan saleh diterima adalah kedua syarat terdahulu hendaknya dilakukan secara bersamaan. Jika hanya syarat pertama yang dilakukan maka amalan saleh tersebut tertolak, demikian pula sebaliknya, sehingga satu syarat tidak dapat menafikan atau menggugurkan syarat yang lain. Hal ini menunjukkan adanya

keseimbangan pada amalan batiniah (baca: syarat pertama/syahadat tauhid) dan amalah lahiriah (baca: syarat kedua/syahadat rasul).

Dengan alur berpikir yang sama maka rekonstruksi konsep *substance over form* mengikuti kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah. *Substance* diposisikan sejajar dengan *form*. Kesejajaran ini bersifat saling melengkapi (*mutually inclusive*) bukan saling meniadakan (*mutually exclusive*). Pemahaman kesejajaran ini sedikit berbeda dengan konsep sinergi oposisi biner yang dikembangkan oleh Triyuwono (2012, 340). Sinergi oposisi biner berusaha mengawinkan sifat-sifat yang bertentangan (oposisi biner) ke dalam satu kesatuan. Poin yang berbeda adalah antara *substance* dan *form* bukanlah dua konsep yang saling bertentangan. Benar jikalau dikatakan mereka berbeda, namun perbedaan yang dimaksud tidak pada tingkatan berlawanan, namun justru saling mengisi dan memperkuat.

Ada beberapa contoh sifat-sifat oposisi biner yang berlawanan maupun yang saling melengkapi. Kebaikan vs keburukan, kebenaran vs kesalahan dan ilmu vs kebodohan serta keimanan vs kekafiran merupakan sedikit contoh tentang sifat oposisi biner yang bertentangan. Adapun material vs spiritual, subyektif vs obyektif dan *substance vs form* termasuk kategori oposisi biner yang bersifat saling melengkapi.

Reposisi *substance over form* menjadi *form equivalent to substance* menyiratkan pesan kesejajaran dan keseimbangan yang berkeadilan. Keadilan dalam konteks keilahiyah (tauhidiah) selalu melihat perbedaan dalam dimensi keutuhan. Sinergitas dua unsur yang berlawanan tidak harus menghilangkan keunikan personal yang melekat pada masing-masing unsur. Melalui kaca mata kearifan, kita sesungguhnya bisa membedakan unsur-unsur oposisi biner yang secara fitrah berlawanan maupun yang bersifat saling melengkapi.

Diterimanya sebuah amalan saleh sebagai konsekuensi dari pelaksanaan syahadat tauhid dan syahadat rasul, demikian pula halnya dengan implementasi konsep *form equivalent to substance* terhadap praktik akuntansi. Informasi tentang realitas holistik akuntansi yang jujur dan dapat dipertanggungjawabkan menjadi esensi dari *substance* yang akan sepenuhnya terefleksikan ke dalam *form* yang diinginkan. Sebagaimana cermin yang dapat menggambarkan obyek yang ada di hadapannya secara utuh, demikian pula *form* yang dapat merefleksikan *substance* yang sesungguhnya.

Mungkin ada sebuah pertanyaan yang menggelitik, mengapa yang diusulkan dalam penelitian ini terkait reposisi *substance over form* adalah *form equivalent to substance*? Mengapa bukan *substance equivalent to form*? Bukankah kedua posisi ini juga menggambarkan kesejajaran dan keseimbangan?

Ada tiga alasan yang dapat dijadikan landasan untuk menjawab pertanyaan tersebut:

Pertama, struktur sebuah kalimat dalam kaidah bahasa Indonesia menganut pola diterangkan-menerangkan (DM). Oleh karena itu, posisi *form* yang mendahului *substance* mengisyaratkan pesan bahwa *form* mengikuti *substance* baik dalam hal waktu terjadinya maupun titik berat makna yang ingin disampaikan. *Kedua*, pada praktik akuntansi suatu kejadian atau peristiwa transaksi merupakan aspek yang pertama kali terjadi, sebelum peristiwa tersebut kemudian dicatat dan disajikan dalam laporan akuntansi. Dengan demikian laporan akuntansi (*form*) mengikuti peristiwa yang nyata terjadi (*substance*).

Ketiga, dalam beberapa peristiwa skandal dan manipulasi pelaporan keuangan yang dijadikan sebagai “tameng pelindung” untuk berkelit dan menghindar dari tuntutan hukum adalah media pelaporannya (*form*). Seolah-olah *substance* bisa direayasa untuk menyesuaikan diri dengan kebutuhan *form*. Jika konsep *substance represent to form* yang digunakan maka akan menegaskan kesan negatif tersebut. Namun sebaliknya, jika *form equivalent to substance* yang dipakai maka akan memberikan makna yang lebih positif yaitu bahwa tampilan *form* akan mengikuti sepenuhnya fakta akuntansi yang benar-benar terjadi (*substance*).

4.4 Argumentasi Kedua: Filosofi Kulit dan Isi Buah

Filosofi buah yang digunakan sebagai dalil kedua ini bersifat menegaskan dan memperkuat argumentasi yang telah disajikan sebelumnya. Orang sering mengatakan bahwa isi sesuatu lebih penting daripada kulitnya, seperti halnya isi buah lebih disukai daripada kulitnya. Walaupun pada beberapa kasus kulit buah lebih diminati daripada isinya, namun secara umum yang berlaku adalah sebaliknya.

Kalau kita menilik kembali sejarah akuntansi dunia, pada tahun 1930-an ada suatu peristiwa besar yang menimpa ekonomi dunia yang dikenal dengan masa depresi besar-besaran (*great depression*). Hal ini berdampak juga pada Badan Pengawas Pasar Modal di Amerika (*Securities Exchange Commission/ SEC*). *SEC* menghadapi situasi genting dimana mayoritas harga-harga saham turun drastis karena reaksi ketidakpercayaan investor terhadap para emiten. Sebagian besar investor meragukan validitas laporan

keuangan yang dianggap tidak memiliki standar dalam penyajiannya sehingga berujung pada kesulitan ketika mereka harus memperbandingkan laporan keuangan antar perusahaan emiten.

Persoalan validitas laporan keuangan bermuara pada standar pelaporan keuangan perusahaan. Ada *form* pengungkapan yang tidak seragam. *SEC* pada saat itu belum melakukan standarisasi pelaporan sehingga tiap perusahaan diberikan kebebasan dalam penyajiannya. Setelah kejadian *great depression* tersebut, barulah *SEC* tergerak untuk membentuk badan khusus yang bertugas untuk menyusun standar akuntansi. Sampai dengan saat ini, dalam skop yang lebih luas, *International Accounting Standard Board (IASB)* berusaha menyusun standar pelaporan keuangan Internasional yang seragam bagi semua negara.

Keseragaman *form* ini dapat dimaknai bahwa dunia akuntan masih menghargai dan membutuhkannya sebagai media untuk menyampaikan informasi akuntansi. Ketika sebuah *form* diragukan validitasnya tentu akan berdampak pula pada keraguan akan kebenaran substansi (*substance*) informasi akuntansi yang disajikan. Benar apa yang disampaikan Pak Rato, “Kalau saya jujur apa yang substantif dan apa yang formal itu akan sama. Tetapi kalau saya tidak jujur..gak.”. Ibarat buah, “jikalau tidak ada kulit maka akan rusak isi buahnya”. Kira-kira begitulah gambaran pentingnya *form* bagi *substance* dalam sebuah realitas holistik akuntansi.

4.5 Argumentasi Ketiga: Membangun Idealisme bukan Pragmatisme

Memahami realitas holistik akuntansi membutuhkan kecermatan seorang akuntan yang seringkali pula harus disertai proses berpikir yang mendalam. Kesalahan dalam memahami realitas akan berujung pula pada kesalahan dalam mengambil solusi yang tepat terhadap permasalahan yang terjadi. Tidak jarang seorang pengamat realitas akuntansi akan mengambil kenyataan yang dihadapinya sebagai satu-satunya sumber kebenaran.

Mengambil realitas sebagai sumber kebenaran yang mutlak merupakan tindakan pragmatisme. Purwanto (2007, 190) menyatakan bahwa berpikir pragmatis akan menghilangkan idealitas nilai-nilai dan jatuh ke dalam kungkungan fakta yang mungkin rusak sehingga berpotensi melanggengkan realitas tersebut dengan kerusakan baru.

Rumusan konsep *form equivalent to substance* merupakan bentuk perwujudan tindakan dan berpikir idealis. Seorang akuntan dituntut melakukan sinkronisasi antara informasi akuntansi yang

sesungguhnya terjadi dengan media yang dilaporkannya berasaskan pada nilai-nilai kejujuran, keadilan dan pertanggungjawaban. Hal ini merupakan harapan puncak yang diinginkan oleh masyarakat pengguna informasi akuntansi.

Jika ada ketimpangan realitas yang terjadi maka itu tidak akan menciderai idealitas dari konsep *form equivalent to substance*. Sebuah konsep yang ideal akan selalu menjadi target dan tujuan tertinggi yang ingin dicapai, terlepas usaha dan kreasi kita belum mampu mencapainya. Karena semangat idealisme tersebut yang akan senantiasa menjadi spirit dan bahan bakar untuk merealisasikan praktik akuntansi yang sehat.

4.6 Konsekuensi Logis Sebuah Konsep Baru: Realita Ilustratif Pendek

Realita ilustratif berikut disajikan sebagai upaya untuk memperjelas penerapan konsep *form equivalent to substance* dalam dunia praktis. A adalah pemilik sebuah perusahaan periklanan, sedangkan B memimpin sebuah perusahaan jasa pelatihan manajemen spiritual. Suatu ketika, A dan B melakukan kesepakatan untuk bertransaksi barter berkenaan dengan usaha yang mereka jalani. A menginginkan seluruh karyawannya mendapatkan pelatihan manajemen spiritual dari perusahaan B, dalam rangka meningkatkan kinerja dan kerjasama tim. Adapun B berkeinginan memasang iklan terkait dengan usaha jasa pelatihan yang sedang ia kembangkan. Alhasil, disepakati kedua belah pihak bahwa harga iklan dan harga pelatihan dinilai sama yaitu sebesar 10 juta rupiah. Dikarenakan merupakan transaksi barter maka tidak ada uang tunai yang dikeluarkan oleh masing-masing pemilik perusahaan.

Menyimak realita ilustratif tersebut, tentu akan timbul pertanyaan bagi para pelaku akuntansi. Pertanyaannya adalah bagaimana cara mencatat transaksi tersebut dalam akuntansi? Boleh jadi ada yang mengusulkan transaksi itu diakui sebagai akun pendapatan bagi kedua belah pihak. Namun benarkah demikian bagi para pemerhati standar akuntansi? Kalau kita merujuk pada definisi konsep pendapatan dalam standar akuntansi keuangan di Indonesia maka pengakuan transaksi tersebut sebagai pendapatan akan keliru. Coba kita bandingkan dengan definisi pendapatan (SAK 2002, PSAK 23.1) berikut:

“Pendapatan (*income*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aset atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.”

Definisi di atas menekankan adanya kenaikan aset atau penurunan utang sebagai konsekuensi diakuinya pendapatan. Pada transaksi barter antara A dan B maka tidak ada uang kas yang diterima oleh keduanya sebagai representasi penambahan aset, begitu pula tidak ada indikasi adanya penurunan utang pada masing-masing perusahaan. Dengan demikian, realisasi pendapatan tersebut tidak akan pernah diakui dan dicatat dalam akuntansi.

Demikian pula sebaliknya, apabila A dan B masing-masing ingin mengakui dan mencatat adanya biaya pelatihan maupun biaya jasa iklan maka keduanya juga akan terbentur dengan definisi biaya itu sendiri. Dalam SAK (2002, 23) dinyatakan bahwa biaya (beban) diakui ketika terjadi penurunan aset atau peningkatan kewajiban. Sebenarnya transaksi barter antara A dan B mengharuskan dimunculkannya akun biaya dalam pencatatan mereka, akan tetapi akun yang disandingkan sebagai lawannya tentu berhubungan dengan aset atau kewajiban. Kalau kita cermati dengan seksama, maka tidak ada nilai aset maupun kewajiban yang terpengaruh oleh transaksi barter tersebut. Oleh karena itu, realisasi biaya baik biaya pelatihan maupun biaya jasa iklan juga tidak akan pernah diakui dan dicatat dalam akuntansi.

Hal ini membuktikan bahwa *form* (standar dan laporan akuntansi) tidak mampu menangkap *substance* (realitas transaksi) yang sesungguhnya terjadi. Ketiadaan *form* menghilangkan kenyataan *substance* yang ada. Melalui perspektif *form equivalent to substance*, transaksi barter tersebut dapat dicatat jika definisi pendapatan dalam standar akuntansi diperluas cakupan maknanya menjadi bukan hanya mengakui pendapatan materi (uang kas) saja tetapi juga yang bersifat non materi yaitu berbentuk serah terima jasa. Demikian pula dengan konsep biaya yang perlu diperluas maknanya menjadi tidak hanya berhubungan dengan aset dan kewajiban saja. Singkatnya bahwa harapan tersebut sejalan dengan penelitian ini yang mendorong perlunya ekstensi terhadap makna *form* yang mencakup realitas materi dan non materi.

Perluasan makna pendapatan dan biaya ini tentu akan berimplikasi kepada teknis pencatatannya di dalam akuntansi, sebagaimana usulan Warsono (2010, 137) terkait dengan kasus barter di atas, bahwa perlu dibuat asumsi kenaikan pendapatan yang diikuti dengan kenaikan biaya³. Langkah Warsono

³ Baca lebih lanjut tulisan Warsono (2010) mengenai usulan penyelesaian transaksi barter dalam akuntansi.

(2010, 137) tersebut dapat dimaknai sebagai upaya mengkreasikan *form* agar mampu menangkap realitas (*substance*) yang benar-benar terjadi. Dengan kata lain, selalu ada peluang untuk merealisasikan konsep *form equivalent to substance* menjadi sebuah kenyataan.

5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan

5.1 Kesimpulan

Sesungguhnya konsep *substance over form* menyiratkan pertentangan filosofis antara “hukum akuntansi” dan “hukum formal”. Hukum akuntansi mewakili *substance* dan hukum formal mewakili *form*. Hukum akuntansi lebih diutamakan karena budaya kapitalisme lebih mengagungkan materi dan kepentingan privat (individu). Sebaliknya hukum formal dikalahkan karena mencerminkan potret kepentingan publik. Bagi kapitalisme, kepentingan individu di atas segala-galanya sebagai pengejawantahan dari pandangan antroposentrisme, walaupun harus berseberangan dengan kepentingan publik.

Berpijak pada rasionalitas pemikiran di atas, konsep *substance over form* dirumuskan dan diimplementasikan. Namun sejalan dengan perkembangan praktik akuntansi, *substance over form* tidak lagi dipahami seperti itu. *Substance over form* lebih dipandang sebagai perbedaan antara sisi kebenaran informasi pada konteks fakta dan realitasnya (baca: *substance*) dengan sisi kebenaran pada bentuk penyajian informasinya (baca: *form*).

Beberapa kasus rekayasa akuntansi, manipulasi laporan keuangan dan pemberian informasi keuangan yang menyesatkan merupakan contoh *dysfuctional behaviour* dalam praktik akuntansi. Beberapa peneliti akuntansi melihat adanya penyimpangan terhadap konsep *substance over form* yang justru diaplikasikan terbalik menjadi *form over substance*. *Form* dilihat sebagai alibi untuk menutupi substansi informasi yang sebenarnya. Realitas yang jelek dicantumkan dalam *form* sebagai informasi yang bagus.

Kaidah keseimbangan dalam keadilan Ilahiyah mencermati bahwa sebenarnya terminologi *substance* dan *form* tidak perlu dipertentangkan sebagai dua kutub yang mutlak saling berlawanan. Ketika dua hal tersebut selalu diunggulkan satu dengan yang lain maka perilaku-perilaku yang manipulatif akan berpotensi terjadi. Oleh karena itu, keseimbangan posisi perlu dilakukan dengan cara

menempatkan kedua oposisi biner tersebut dalam porsi yang sejajar menjadi *form equivalent to substance*.

Form equivalent to substance merepresentasikan kesamaan informasi antara yang terjadi (*substance*) dengan media untuk menyajikannya (*form*). Kesetaraan ini akan membawa pemaknaan yang lebih baik bagi para pelaku dan pengguna informasi akuntansi. Tidak diperlukan lagi perdebatan mana yang lebih penting antara *substance* dan *form*. Kedua-duanya bersifat penting dan saling melengkapi.

Secara keseluruhan hasil temuan tersebut dinarasikan dalam rangka menjawab pertanyaan penelitian (*research question*) yang diajukan dalam riset ini yaitu “bagaimanakah bangunan konsep *substance over form* yang lebih berkeadilan dan dapat menggambarkan realitas akuntansi yang sesungguhnya”? Bangunan konsep baru yang dihasilkan dari penelitian ini adalah konsep *form equivalent to substance*. Jikalau Albert Einstein berhasil menelurkan konsep matematis $e = mc^2$ maka penelitian ini juga mampu mentransformasi konsep *form equivalent to substance* ke dalam bahasa matematis menjadi $F = S^4$.

5.2 Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan dua kontribusi penting bagi masyarakat dunia akuntansi. Kontribusi yang dimaksud adalah sebagai berikut:

Implikasi Teoritis, Di setiap usaha pengembangan konsep, tentu terselip di dalamnya aroma idealisme. Idealisme merupakan cita-cita normatif yang ingin dicapai dalam setiap proses perubahan dan perbaikan. Oleh karena itu, hakikat penelitian ini adalah bagaimana membangun sebuah idealisme. Idealisme yang selanjutnya akan menjadi pondasi bagi pengembangan konsep dasar akuntansi.

Form equivalent to substance ini merupakan produk idealisme. Mengapa demikian? Jika melihat kembali pada konsep yang lama yaitu *substance over form* maka telah terjadi ketimpangan konsep yang berujung pada ketimpangan realitas akuntansi. Konsep tersebut sudah “mengebiri” peran *form* dalam dominasi *substance*. Masyarakat akuntansi diajak berpikir dan bertindak untuk lebih mementingkan *substance* dan menganaktirikan *form*. Seolah-olah *substance* itu *good boy* dan *form* adalah *bad boy*.

⁴ Dimana F adalah *form* dan S adalah *substance*.

Tentu wajar kalau kita melihat anomali realitas akuntansi dimana para akuntan menjadikan *form* sebagai topeng untuk mengelabui *substance* yang sesungguhnya.

Form equivalent to substance merupakan jawaban terhadap masalah ketimpangan konsep yang dapat mengaburkan realitas akuntansi yang ada. *Form equivalent to substance* menawarkan konsep yang lebih seimbang dan berkeadilan sehingga cita-cita idealisme yang diinginkan dapat terpenuhi.

Implikasi Praktis, ilmu akuntansi merupakan disiplin yang sarat dengan pengetahuan praktik. Setiap orang yang menggeluti bidang ilmu tersebut akan mengarahkan dirinya pada jenjang profesional. Hal ini yang mendorong perkembangan ilmu akuntansi sangat erat kaitannya dengan dinamika yang terjadi pada dunia kerja dan profesionalisme akuntan.

Berangkat dari pemikiran tersebut, hasil penelitian ini yang menghasilkan sebuah konsep dasar akuntansi yang baru yaitu *form equivalent to substance* diharapkan dapat dijadikan sebagai pedoman dan arah yang jelas bagi para akuntan dalam menyikapi realitas holistik akuntansi. Bagaimana meramu fakta akuntansi yang terjadi dan menyajikannya dalam bentuk laporan yang sesuai dengan harapan para pengguna? Tentu konsep *form equivalent to substance* ini dapat menjadi landasan dan pijakan yang kokoh dalam menghasilkan produk akuntansi yang mencerminkan realitas akuntansi yang sesungguhnya dan bisa dipertanggungjawabkan kepada publik.

5.3 Keterbatasan

Tak ada gading yang tak retak. Demikian pula dengan penelitian ini yang merupakan kerja manusia sehingga tidak lepas dari kekurangan dan ketidaksempurnaan. Beberapa keterbatasan yang tidak bisa dihindarkan dan disadari oleh penulis adalah sebagai berikut:

Pertama, penelitian ini sebatas mereposisi konsep yang lama dari *substance over form* menjadi *form equivalent to substance*. Penelitian ini tidak berusaha mendefinisikan konsep baru tersebut secara lebih artikulatif karena untuk mendefinisikannya dibutuhkan penguasaan tata bahasa yang lebih baku dan waktu berpikir yang lebih panjang demi menjaga kehati-hatian dalam berpendapat. *Kedua*, perspektif yang digunakan sebagai basis ilmiah dalam riset ini adalah perspektif tauhidiah. Sebuah cara pandang yang kental dengan nuansa agamis. Bagi beberapa orang yang menghargai kebebasan cara berpikir, pendekatan ini mungkin dirasa dogmatis dan mengungkung kreatifitas rasionalitas. Oleh karenanya,

tidak menutup kemungkinan ada kesan penggunaan dalil-dalil agama sebagai justifikasi dan pembenaran terhadap argumentasi ilmiah yang disampaikan dalam penelitian ini.

Daftar Pustaka

- Baker, C.R. dan R.S. Hayes. 2004. Reflecting Form Over Substance: The Case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*. 15: 767-785.
- Hayes, R.S. dan C.R. Baker. 1997. *The Concept of Substance Over Form: A Discussion Based on the Cinderella Story*. Working Paper. School of Business and Economics California State University.
- _____. 2004. Using A Folk Story To Generate Discussion About Substance Over Form. *Accounting Education*. 13(2): 267-284.
- Hamidi, M. L. 2012. *The Crisis: Krisis Manalagi Yang Engkau Dustakan*. Republika. Jakarta.
- Hines, R. D. 1988. Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality. *Accounting, Organizations and Society*. 13(3): 251-261.
- _____. 1992. Accounting Filling The Negative Space. *Accounting, Organization and Society*. 17(3/4): 313-41.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Standar Akuntansi Keuangan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Macintosh, N.B., T. Shearer, D.B. Thornton, dan M. Welker. 2000. Accounting as Simulacrum and Hyperreality: Perspective on Income and Capital. *Accounting, Organizations, and Society*, 25: 15-30.
- Meyer, P.E. 1976. A Framework for Understanding "Substance Over Form" In Accounting. *The Accounting Review*. January.
- Mulawarman, A.D. 2010. On Holistic Wisdom Core Datum Accounting: Shifting From Accounting Income To Value Added Accounting. *Proceeding The 3rd International Accounting Conference*. Departemen Akuntansi FE-UI, Bali.
- _____. 2011. *Rintisan Akuntansi Pertanian Syariah: Keluar Dari Neoliberalisme dan Fiqh Perdagangan*. BPFEB Brawijaya. Malang.
- Purwanto, Y. 2007. *Epistemologi Psikologi Islami Dialektika Pendahuluan Psikologi Barat dan Psikologi Islami*. PT Refika Aditama. Bandung.
- Rosadisastra, A. 2007. *Metode Tafsir Ayat-Ayat Sains dan Sosial*. Edisi 1. Cetakan 1. Amzah. Jakarta.
- Rutherford, B.A. 1985. The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication. *Journal of Business Finance and Accounting*. 12 (4): 483.
- Santoso, L. 2007. Prawacana: Memberikan Makna bagi Epistemologi Kiri: Sejumlah Gagasan Besar yang Menantang Sekaligus Melawan. *Seri Pemikiran Tokoh Epistemologi Kiri*. Ar-Ruzz Media. Jakarta.
- Sulistiyono, A.B, Triyuwono, I, Djamhuri A dan Rahman A.F. 2015. Substance, Economic Reality And Expectations of Truth. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*. 9(5) : 381-389.
- Sulistiyono, A.B. 2015. Simbolisasi Form (Kritik Atas Konsep Substance Over Form Melalui Perspektif Keseimbangan dalam Keadilan Ilahiyah. *Prosiding Konferensi Regional Akuntansi (KRA) II*. Malang.
- Triyuwono, I. 2006. *Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syariah*. Edisi 1. Raja Grafindo Persada. Jakarta.

- _____ 2012. *Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syariah*. Edisi 2. Cetakan 3. Raja Grafindo Persada. Jakarta.
- Umar. 2012. *50 Kaidah Kehidupan dalam Al Quran*. Darus Sunnah Press. Jakarta.
- Warsono, S. 2010. *Reformasi Akuntansi Membongkar Bounded Rationality Pengembangan Akuntansi*. Asgard Chapter. Yogyakarta.
- _____ 2011. *Adopsi Standar Akuntansi IFRS Fakta, Dilema dan Matematika*. AB Publisher. Yogyakarta.