

## PENDEDAHAN DALAM PERAKAUNAN DI MALAYSIA — Satu Kajian Awal \*

**Hamzah Ismail**

Fakulti Pengurusan Perniagaan  
Universiti Kebangsaan Malaysia

### SINOPSIS

*Kajian ini adalah satu kajian awal tentang pendedahan dalam-perakaunan di Malaysia. Dengan menggunakan satu soal selidik, penulis telah meneliti perkara-perkara yang dianggap penting untuk didedahkan di dalam penyata-penyata kewangan. Responden terdiri dari akauntan yang bekerja di firma yang tersenarai di pasaran Saham Kuala Lumpur. Persampelan adalah secara berstrata. Analisa respons menunjukkan bahawa apa yang dianggap penting untuk pendedahan adalah perkara-perkara yang secara tradisionalnya didedahkan di dalam penyata. Penemuan ini membayangkan yang akauntan kita amat terikat dengan kebiasaan yang sedia ada. Penemuan ini juga membayangkan bahawa akauntan setempat tidak mengikuti perkembangan terakhir dalam perakaunan di negeri lain dan dengan itu tidak dapat menghargai kepentingan perkara-perkara tertentu yang seharusnya boleh didedahkan untuk manfaat pengguna penyata kewangan.*

### SYNOPSIS

*This is a preliminary study relating to accounting disclosure in Malaysia. Using a questionnaire, opinions were sought relating to items that are considered important for disclosure in financial statements. Respondents consist of accountants working in firms listed with the Kuala Lumpur Stock Exchange. Sampling was on a stratified basis. Analysis of responses indicate that the items considered important are items that are traditionally disclosed in financial statements. This finding implies that our accountants are very rigid in their adherence to conventions. It also indicate that our accountants have not been exposed to or are not able to appreciate the importance of items that could be disclosed (and are being disclosed in other countries) for the benefit of users.*

### PENGENALAN

1 Pendedahan dalam perakaunan, yakni pemberitahuan maklumat-maklumat tentang sesuatu unit perniagaan, menjadi satu isu yang banyak dikaji di negara barat,<sup>1</sup> tetapi belum lagi dikaji dengan mendalam di Malaysia. Ini tidaklah bermakna yang isu ini tidak penting

\*Kajian ini telah dibiayai oleh Universiti Kebangsaan Malaysia Projek Penyelidikan bil. 13/81. Pengumpulan maklumat pada peringkat kedua telah dibantu oleh Abdul Rahman Siraj dan Sheikh Abdullah Sheikh Junaid.

<sup>1</sup>Lihat misalnya Benston, G.J, Required Disclosure and the Stock Market: An Evaluation of the Securities Exchange Act of 1934, *Accounting Review* Mar 1973 pp. 132 - 155; Hakansson, N.H. The Politics of Accounting Disclosure, *J. of Accounting Research* vol 19 supp. 1981, 1 - 36; Chandra, G. A Study of the Concensus on Disclosure Among Public Accounts an Security Analysts, *Accounting Review*, Oct. 1974 pp. 733 - 742.

untuk dikaji, tetapi ketiadaan kajian adalah satu penjelmaan ketandusan kajian di bidang perakaunan di Malaysia secara keseluruhannya.

2. Pendedahan merupakan cara dengan mana maklumat berkait dengan sesuatu unit perniagaan dapat disampaikan. Berdasarkan maklumat ini mereka yang mempunyai minat terhadap unit perniagaan itu boleh mengetahui tentangnya, dan seterusnya membuat rumusan berkait dengannya. Para pelabur misalnya akan dimaklumkan tentang kekuatan dan kelemahan unit perniagaan itu sama ada untung atau rugi telah dihasilkan, sama ada unit perniagaan itu merupakan satu unit yang akan berterusan, dan seterusnya, sama ada pengurusan telah bertindak dalam cara yang boleh memanfaatkan para pelabur

3. Apabila firma memberitahu orang luar tentang dirinya, firma itu pada asasnya mendedahkan dirinya kepada orang luar. Perkara yang pada sebelumnya tidak diketahui oleh orang luar, akan selepas proses pendedahan, menjadi rahsia terbuka. Dalam kebanyakan keadaan, perkara yang sepatutnya tidak diketahui oleh orang di luar firma, akan, selepas proses pendedahan diketahui orang. Pendedahan yang tanpa batas boleh merosakkan firma kerana maklumat-maklumat tersebut boleh digunakan oleh pesaing-pesaing untuk menemui atau mengatasi pertandingan.

4. Firma biasanya menghadapi dilema dari segi perkara yang seharusnya didedah dan perkara yang tidak sepatutnya didedah. Ada satu range di antara perkara yang boleh didedahkan dengan perkara yang tidak boleh didedahkan. Firma boleh mendedahkan kesemua tentang diri dan perjalanannya, atau pun langsung tidak mendedahkan apa-apa.

5. Dalam kebanyakan keadaan, firma memilih jalan keluar yang mudah, yaitu membiarkan orang lain menentukan apa yang patut didedahkannya. Dan pemilihan ini dibuat biasanya dengan merujuk kepada keperluan perundangan yang berkuatkuasa dalam negara berkenaan.<sup>2</sup> Di Malaysia, akta yang secara khusus menentukan keperluan pendedahan bagi sesebuah firma adalah Akta Syarikat-syarikat 1965 (disemak 1972). Selain dari itu firma-firma juga biasanya mematuhi arahan yang diberi oleh persatuan akauntan profesional di Malaysia.

#### KEPERLUAN AKTA SEBAGAI ASAS STANDARD PENDEDAHAN

Akta Syarikat 1965 adalah akta yang mengawal perilaku unit-unit perniagaan yang berbentuk syarikat di Malaysia. Di antara perkara

---

<sup>2</sup>Di Amerika Syarikat akta berkenaan adalah Securities Exchange Act 1934.

yang ditentukan oleh Akta ini adalah berkaitan dengan perakaunan dan audit. Seksyen 167 – 171 Akta berkenaan adalah khusus berkenaan dengan akaun, dan seksyen 172 – 175 dalam Akta adalah khusus berkenaan audit.

Seksyen 167 memerlukan firma menyimpan akaun dan rekod-rekod. Akaun dan rekod berkenaan mestilah disimpan untuk selama tujuh tahun selepas tahun berkenaan. Seksyen 169 mengarah firma untuk menyediakan dan membenteng penyata untung rugi dan kunci kira-kira yang telah diaudit, dan laporan lembaga pengarah bersabit dengan perjalanan firma itu pada setiap tahun, melainkan mendapat kebenaran, penyata dan laporan tersebut mestilah dibentangkan selewatnya tiga bulan selepas berakhirnya tahun kewangan berkenaan. Seksyen 169 ini mengandungi peruntukan-peruntukan tertentu yang memberi bayangan tentang perkara-perkara yang perlu didedakkannya. Ceraian ini seksyen 169 ini membuat rujukan kepada Jadual Kesembilan Akta yang memberi perincian tentang perkara yang perlu didedahkan dalam penyata untung rugi dan kunci-kira-kira.

Perkara yang perlu didedahkan dalam penyata untung rugi adalah:

- a. baki bersih akaun untung rugi
- b. pendapatan kasar dari syarikat anak
- c. pendapatan kasar dari syarikat-syarikat lain
- d. jumlah susutnilai/pelunasan
- e. bunga atas pinjaman-pinjaman jangka panjang syarikat dan sewaan
- f. untung/rugi dari jualan atau penilaian semula aset
- g. jumlah yang dipindah ke atas dari rezab
- h. jumlah peruntukan-peruntukan
- i. jumlah peruntukan bagi penebusan syer modal/pinjaman
- j. peruntukan untuk cukai
- k. jumlah dividen yang dibayar
- l. bayaran kepada lembaga pengarah
- m. bayaran kepada juru audit
- n. penerimaan atau pembayaran berkait dengan jangka masa lalu.

Seterusnya, perkara yang perlu didedahkan di dalam kunci kira-kira adalah:

- a. syer modal
- b. syer modal boleh tebus
- c. bunga atas modal
- d. syer premium
- e. belanja-belanja awal, terbitan syer, diskaun syer
- f. aset dan liabiliti
- g. pelaburan

- h. siberhutang
- i. untung/rugi
- j. debentur
- k. sipiutang

Cerai 5 – 9 seksyen 169 menentukan perkara yang harus dimasukkan sebagai sebahagian dari laporan lembaga pengarah syarikat. Perkara-perkara tersebut adalah:

- a. perkara-perkara luar biasa yang meliputi di antara lainnya, perubahan prinsip perakaunan, penghapusan kiraan hutang, perubahan asas penilaian inventori atau kerja dalam proses.
- b. pembayaran dividen
- c. penilaian semula aset/liabiliti
- d. liabiliti tertanggung
- e. jumlah yang akan dipindah ke rezab
- f. pengurangan nilai aset semasa
- g. maklumat berkait dengan opsyen syer
- h. maklumat tentang milikan syer secara amnya, dan secara khususnya, milikan oleh ahli lembaga pengarah.

Oleh kerana seperti yang telah dikatakan, Akta syarikat-syarikat ini mengawali perilaku unit perniagaan, adalah menjadi tanggungjawab unit-unit ini untuk mematuhi ke semua peruntukan di dalam akta, melainkan telah diberi pengecualian tertentu oleh Pendaftar Syarikat-syarikat. Dalam hubungan ini, perkara yang sepatutnya didedahkan di dalam laporan atau penyata haruslah dibentangkan dalam penyata-penyata dan laporan tersebut.

Dari segi keperluan pendedahan yang “bermanfaat”, Akta Syarikat-syarikat mempunyai dua kekurangan besar:

- a. Akta tidak lengkap dalam mewajibkan pendedahan perkara-perkara yang perlu untuk pembuatan keputusan.
- b. Akta tidak menentukan bentuk, cara dan format persembahan bagi penyata dan laporan.

Dari segi sejarahnya, perkara-perkara yang dimasukkan sebagai keperluan pendedahan ini adalah berasaskan apa yang diwajibkan di dalam akta syarikat di United Kingdom dan di Australia.<sup>3</sup> Penggubalan Akta dibuat dengan banyak merujuk kepada peruntukan-peruntukan yang di dalam akta-akta di United Kingdom dan Australia, tanpa sebanyak meneliti sama ada apa yang relevan dengan keadaan di negara kita. Dari segi penyata untung rugi misalnya, kita perhatikan yang akta tidak memerlukan firma-firma mendedahkan

<sup>3</sup>Di United Kingdom seksyen yang relevan adalah seksyen 147, 148, 156, 157, 159, 160, 162, 8th Schedule. Di Australia, seksyen yang relevan adalah seksyen 161, 162, 165 167, 9th Schedule.

angka bagi jumlah jualan atau jumlah kos barang dijual. Pelaburan-pelaburan atau juru analisa yang ingin mengira kadar keuntungan, peratusan kos, pertambahan jualan, atau pertambahan kos tidak akan dapat berbuat demikian. Pelabur atau juru analisa dengan itu tidaklah dapat mengetahui sama ada pertambahan dalam keuntungan sesuatu tahun berpunca dari peningkatan jumlah jualan, unit jualan, harga jualan, atau pengurangan di dalam kos pengeluaran dan lain-lain perbelanjaan pengurusan. Juru analisa dengan itu tidak dapat membuat rumusan tentang sama ada keuntungan yang bertambah itu berpunca dari pengurusan yang lebih cekap, kegiatan pemasaran yang berkesan, atau lebih banyak oleh kerana nasib baik.

Penentuan perkara untuk dimasukkan ke dalam penyata dan laporan dengan itu tidaklah berpandu kepada pembuatan keputusan, atau untuk kegunaan orang yang membuat keputusan. Kekurangan ini perlu diperbaiki kerana ianya membuatkan laporan yang disediakan dengan begitu rapi menjadi satu usaha yang membazir.

Dari segi bentuk dan format persembahan, kita dapati yang Akta tidak mengesyorkan sesuatu bentuk persembahan yang harus di ikuti. Ini bermakna bahawa firma-firma bebas menggunakan apa juga bentuk persembahan yang mereka ingini. Ada dua masalah utama yang boleh timbul dari keadaan ini:

- a. Tidak ada keseragaman dalam bentuk persembahan dan ini menyusahkan usaha untuk membanding prestasi di antara firma, dan
- b. Tidak adanya sesuatu format tertentu membolehkan firma-firma mengikut cara-cara persembahan mereka yang tersendiri, dan dengan itu membolehkan penyembunyian setengah-setengah maklumat atau penonjolan maklumat-maklumat lain tertentu.

Ketidak seragaman bentuk persembahan bukan saja menyulitkan perbandingan di antara firma, tetapi juga menyulitkan fahaman tentang prestasi firma itu sendiri.

Masalah bersabit dengan ketiadaan satu bentuk persembahan yang standard dalam akta ini di atasi pada sebahagiannya dengan firma-firma menggunakan bentuk persembahan yang disyorkan oleh Malaysian Association of Certified Public Accountants (MACPA). Pematuhan kepada bentuk yang dicadang oleh MACPA ini, adalah pematuhan yang berpandu kepada etika professional. Andaikata firma tidak menggunakan bentuk persembahan yang disyorkan oleh MACPA, firma tidak melakukan sesuatu yang salah dari segi undang-undang. Ketidadaan pematuhan (Non-compliance) firma berkait dengan bentuk atau format persembahan bukanlah perkara baharu. Malah dalam perkara lain pun, seumpama penggunaan kaedah-kaedah perakaunan tertentu, keengganan atau kegagalan firma

mematuhi syor atau cadangan MACPA adalah satu perkara yang lumrah.

Sebagai rumusan perbincangan dalam bahagian ini; kita bolehlah katakan bahawa Akta Syarikat mempunyai kelemahan-kelemahan tertentu yang membuatnya tidak sesuai sebagai asas pendedahan. Keperluan akta tidak selari dengan keperluan pengguna maklumat perakaunan.

### PENYATA-PENYATA MACPA SEBAGAI ASAS PENDEDAHAN

MACPA sepanjang hayatnya telah mengeluarkan beberapa penyata yang bertujuan untuk memberi arah kepada kemajuan dan pembangunan profesyen perakaunan di Malaysia. Kebanyakan penyata ini menyentuh tatacara dan kaedah perakaunan, dan pada kebiasaannya merupakan pengubahsuaian penyata-penyata yang telah ada di negeri lain, ataupun penerimaan untuk dipakai di Malaysia standard perakaunan yang dicadang oleh International Accounting Standards. Sebagai contoh, penyata 4 MACPA menyarankan bentuk persembahan seperti berikut:

#### **The Blank Company Berhad** (Incorporated in Malaysia)

#### **Balance Sheet at 30th April, 1975**

	1975	1974	Act Reference 9th Schedule
	\$'000	\$'000	
<b>Employment of Capital</b>			
<b>Fixed Assets</b> (notes 2 & 3)	12,401	7,040	2(1)(g)
<b>Interests in Subsidiary Companies</b> (notes 4 & 5)	1,770	960	
<b>Amounts Owing by Related Corporations</b>	130	75	4(7)
<b>Investments</b> (note 6)	4,790	2,365	
<b>Current Assets</b>			2(1)(g)
Stock and work-in-progress (note 1(c))	3,234	1,862	
Hire purchase debtors (note 7)	517	402	2(1)(i)(iv)
Trade debtors and bills receivable, less provision for doubtful debts \$64,000 (974: \$43,000)	1,496	1,127	2(1)(i)(ii)
Other debtors and prepayments (note 8)	423	299	2(1)(i)(iv)
<b>Deposits with: -</b>			
Quoted corporations	2,600	1,700	2(1)(h)(vi)
Unquoted corporations	100	100	2(1)(h)(vii)

Cash and bank balances	56	34	
	8,426	5,524	
<i>Less:</i>			
<b>Current Liabilities and Provisions</b>			2(1)(g)
Trade creditors 1,831 creditors		904	2(1)(p)
Other creditors and accrued liabilities	287	215	2(1)(q)
Taxation	1,302	613	2(1)(g)
Short term loans — secured (note 9)	200	200	2(1)(l)
— unsecured	100	100	2(1)(n)
Bank overdraft (unsecured)	—	65	2(1)(m)
Bank loan (note 9)	—	200	2(1)(m)
Provision for plant overhaul	150	125	2(1)(g)
Proposed ordinary dividend (net)	735	635	
	4,605	3,057	
<b>Net Current Assets</b>	3,821	2,467	
<b>Expenditure Carried Forward</b> (note 10)	—	70	
	22,912	12,977	
<b>Capital Employed</b>	\$'000	\$'000	
<b>Share Capital</b> (notes 11 to 13)	16,000	7,650	
<b>Share Premium</b> (note 14)	280	—	
<b>Reserves</b> (note 15)	3,250	2,502	2(1)(g)
Share Capital and Reserves	19,536	10,152	
<b>Deferred Taxation</b> (note 1(e))	940	594	2(1)(g)
<b>Long Term and Deferred Liabilities</b> (notes 16 and 17)	1,834	1,779	2(1)(g)
<b>Amount Owing to Holding Company</b>	602	452	4(7)
	22,912	12,977	

The above balance sheet is to be read in conjunction with the notes on the accounts on pages 8 to 17

Auditors' Report — Page 4.

**The Blank Company Berhad**  
(Incorporated in Malaysia)

**Profit and Loss Account for the year ended 30th April, 1975**

			Act Reference 9th Schedule
<b>1974</b>			
<b>\$'000</b>		<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>
1,375	Profit before taxation (note 18)	2,978	
<i>Less:</i>			
565	Taxation (note 19)	1,643	1(j)
810	Profit after taxation	1,335	

<i>Add:</i>		
Extraordinary item:—		
—	Profit on sale of freehold land	220
810	Net profit for the year	1,555 1(a)
	Profit unappropriated brought	
489	forward from the previous year	612
1,299	Profit available for appropriation	2,167
Dealt with as follows:		
240	Transfer to reserves (note 15)	540 1(g) & 1(i)
Dividends:—		
Paid (net)		
Dividend on Redeemable		
43	Cumulative Preference shares of 8%	43
Dividend on Participating		
23	Preference shares of 7½ %	23
Proposed (net)		
381	Ordinary dividend of 8½ % (1974 10%)	735
687		1,341
612	Profit unappropriated	826

The above profit and loss account is to be read in conjunction with the notes on the accounts on pages 8 to 17

Auditors' Report — Page 4.

Oleh kerana tidak adanya sesuatu kajian yang khusus mengenai pendedahan dalam perakaunan, penulis telah menjalankan satu kajian awal berkait dengannya.

### MATLAMAT KAJIAN

Matlamat utama kajian ini adalah untuk mendapat pandangan pengguna dan/atau penyedia penyata kewangan tentang perkara-perkara yang seharusnya diliputi di dalam penyata-penyata kewangan. Selain dari itu kajian ini diharap dapat meneliti (a) susunan perkara yang harus diliputi menurut kepentingan, tanpa mengira jenis pengguna dan (b) sama ada wujud perbezaan di antara jenis-jenis pengguna tentang tanggapan mereka mengenai perkara-perkara yang harus diliputi.

### KAEDAH KAJIAN

Kajian ini menggunakan satu set soalselidik yang telah dihantar secara pos kepada 100 responden. Oleh kerana kadar jawapan amat rendah, soalselidik dalam kebanyakan keadaan telah dihantar sebanyak



tiga kali. Sebagai usaha terakhir susulan peribadi telah dibuat dengan bantuan beberapa pelajar

Pemilihan responden untuk kajian ini telah dibuat dengan merujuk kepada:—

- a. Syarikat-syarikat yang tersenarai dengan pasaran saham Kuala Lumpur (Kuala Lumpur Stock Exchange-KLSE), di kelaskan mengikut sektor-sektor bank, syarikat kewangan, hotel, harta rumahtangga, kelapa sawit, bijih timah, getah dan industri.
- b. Kriteria pemilihan responden bagi setiap sektor ialah mengikut jumlah modal dibayar, dengan firma-firma di kelaskan kepada tiga kumpulan mengikut kelas modal masing-masing (besar, sederhana, kecil).
- c. Bagi setiap kelas dalam sektor tersebut, sampel diambil daripada jumlah firma yang ada di dalam kelas itu.
- d. Pemilihan sampel adalah mengikut nama syarikat-syarikat tertentu yang mewakili kelas tersebut.

Dari segi pengekelasan responden pula, responden dikelaskan menurut pembahagian seperti di dalam Jadual 1.

### SOALSELIDIK

Penyediaan soalselidik adalah dibuat berasaskan kajian yang telah dibuat oleh Chandra, kepada perkara-perkara yang perlu dilaporkan menurut akta syarikat-syarikat dan akta industri saham. Dengan memasukkan perkara yang diliputi oleh kajian Chandra, harapannya ialah untuk membolehkan perbandingan yang lebih bermakna bagi penemuan-penemuan.

Soalselidik telah dipra uji dengan mengirимnya kepada beberapa orang ahli akademik di bidang perakaunan, dan juga kepada beberapa orang akauntan di sektor swasta. Soalselidik telah mengalami sedikit pindaan setelah dipra uji, dan soalselidik yang terpinda itu telah digunakan untuk kajian.

Soalselidik mengandungi 114 perkara yang boleh dikelaskan kepada:

- |                    |                |   |    |         |
|--------------------|----------------|---|----|---------|
| a. perkara-perkara | ekuiti pemilik | — | 13 | perkara |
| b. perkara-perkara | liabiliti      |   | 14 | perkara |
| c. perkara-perkara | aset           | — | 22 | perkara |
| d. perkara-perkara | untung rugi    | — | 65 | perkara |

Perlu ditekankan bahawa soalselidik telah disediakan di dalam bahasa Inggeris.

Soalselidik meminta responden memberi penilaian tentang kepentingan perkara-perkara menurut skel: 1 amat tidak penting (very unimportant), 5 amat penting (very important).

Responden yang dimasukkan ke dalam golongan penyedia penyata, juga diminta menanda sama ada perkara berkenaan didedah, tidak didedah, atau tidak relevan bagi keperluannya.

**Jadual 1.** Taburan Responden

	Jumlah firma	Jumlah sampel
<i>Kewangan</i>		
\$0 - 51 juta	9	2
52 - 103 juta	3	1
104 juta	2	1
<i>Hotel</i>		
\$0 - 16 juta	8	1
22 - 43	3	1
>43	2	1
<i>Harta</i>		
\$0 - 16 juta	3	2
17 - 33	7	3
33		
<i>Kelapa Sawit</i>		
\$0 - 30 juta	5	3
31 - 61	1	1
>61	2	1
<i>Bijih Timah</i>		
\$0 - 16 juta	35	19
17 - 33	2	2
33	1	1
<i>Getah</i>		
\$0 - 49 juta	25	12
50 - 99	3	2
≥ 99	1	1
<i>Perusahaan</i>		
\$0 - 51 juta	120	37
52 - 103	13	6
>103	2	2

### BATASAN KAJIAN

Batasan utama kajian adalah dari segi berikut: -

- a. Peratusan responden yang menjawab adalah hanya 43%. Meskipun ini adalah agak tinggi bagi penyelidikan jenis soal-selidik secara mel (mailed — questionnaire) peratusan ini membuat kita agak sukar untuk membuat rumusan yang boleh diluaskan kepada masyarakat umum. Apa juga rumusan yang dibuat berkait dengan kajian ini dengan itu mestilah ditafsir dengan berhati-hati.
- b. Kebanyakan responden yang menjawab adalah akauntan yang muda-muda umurnya. Pengalaman mereka sebagai akauntan juga adalah agak singkat. Purata pengalaman responden yang

menjawab adalah 7 tahun bekerja sebagai akauntan. 50% mempunyai 4 tahun pengalaman kerja. Pengalaman yang singkat ini menyebabkan persepsi mereka terhadap setengah-setengah perkara berada pada tahap yang rendah. Sebaliknya pula, pengalaman yang singkat ini menyebabkan mereka tidak terpengaruh dengan batasan pendedahan seperti yang ada, dan lebih terbuka dari segi menyatakan perkara yang mereka rasakan penting.

### ANALISA SOALSELIDIK

Jawapan kepada soalan-soalan yang terkandung di dalam soalselidik telah dianalisa dengan menggunakan program SPSS. Pada asasnya, dua statistik telah digunakan. (a) Purata, dan (b) coefficient of variation bagi setiap item yang dikaji. Purata adalah ukuran yang menjadi petunjuk kepada norma kumpulan itu secara keseluruhan. Yakni, dalam konteks kajian, angka purata memberi gambaran tentang standard penilaian bagi sesuatu perkara yang memerlukan pendedahan. Bagi setiap elemen yang dikaji, angka purata adalah bayangan tingkat kepentingan pendedahan elemen tersebut. Lebih tinggi angka ini, lebih tinggi tingkat kepentingan yang diberi kepada pendedahan maklumat tersebut.

### TINGKAT KEPENTINGAN PENDEDAHAN

Nilai purata yang dikira untuk setiap elemen pendedahan telah disusun semula menurut nilai. Menggunakan pengkelasan yang sama seperti yang telah digunakan oleh Chandra,<sup>5</sup> yaitu,

- > 4.5 = nilai kepentingan yang tinggi
- 4.00 – 4.499 = nilai kepentingan yang sedang
- 3.5 – 3.999 = nilai kepentingan yang rendah
- 3.0 – 3.999 = nilai kepentingan yang neutral
- < 3.0 = tidak penting langsung,

kita telah dapat rumuskan tingkat kepentingan pendedahan elemen-elemen tertentu seperti dalam Jadual 2.

Jadual 2 menunjukkan bahawa bilangan yang menunjukkan kepentingan yang tinggi adalah 10 (8.8%), kepentingan yang sedang 42 (36.8%), kepentingan yang rendah, 47 (41.2%), kepentingan yang neutral 12, (10.5%), dan tidak penting, 3 (2.7%). Adalah jelas bahawa dari 114 item yang telah disajikan untuk penilaian, 52 item (45.6%) mempunyai kepentingan yang sedang atau tinggi, sedangkan selebihnya mempunyai kepentingan yang rendah, neutral, atau langsung tidak penting.

<sup>5</sup>Ibid. pp. 67

**Jadual 2.** Kajian Pendedahan Perakaunandi Malaysia  
Taburan Kepentingan Pendedahan

Min	Tafsiran	Bilangan	%
$\geq 4.5$	Kepentingan yang tinggi	10	8.8
4 – 4.49	Kepentingan yang sedang	42	36.8
3.5 – 3.9	Kepentingan yang rendah	47	41.2
3 – 3.49	Kepentingan yang neutral	12	10.5
$< 3$	Tidak penting	3	2.7
	Jumlah	114	100.0

Dari Jadual 3 pula kita perhatikan jenis item yang dianggap sebagai mempunyai kepentingan yang sedang dan Jadual 4 menunjukkan item yang mempunyai kepentingan yang tinggi.

**Jadual 4.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Perkara-perkara yang Mempunyai Kepentingan yang Tinggi

Variabel	Min	Sisihan Piawai
7	4.907	0.426
12	4.535	0.797
33	4.605	0.728
39	4.721	0.591
49	4.558	0.700
22	4.512	0.935
23	4.581	0.794
55	4.744	0.621
98	4.512	0.798

Maklumat di dalam Jadual 3 dan 4 di atas boleh dirumuskan menurut jenis item, dan ini ditunjukkan di dalam Jadual 5

**Jadual 5.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Jumlah Perkara yang sedang dan Tinggi Kepentingan Menurut Penyata

Jenis item	Bil	%
Ekuiti Pemilik -- Kunci Kira-kira	3	5.8
Liabiliti -- Kunci Kira-kira	6	11.5
Aset -- Kunci Kira-kira	17	32.7
Penyata Untung Rugi	26	50.0
Jumlah	52	100.0

**Jadual 3.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Perkara yang Mempunyai Kepentingan yang Sedang

Variabel	Min	Sisihan Piawai
8	4.302	0.989
9	4.047	1.068
34	4.419	0.852
35	4.209	0.989
36	4.279	0.734
40	4.372	0.817
41	4.186	0.958
42	4.349	0.720
43	4.070	0.936
48	4.349	0.870
19	4.048	1.058
21	4.395	0.695
24	4.116	1.005
26	4.279	0.854
50	4.047	0.872
51	4.023	1.058
52	4.372	0.926
54	4.302	0.964
56	4.047	1.022
59	4.419	0.852
60	4.326	1.017
61	4.279	0.854
62	4.093	1.019
64	4.233	0.868
78	4.070	1.055
81	4.233	0.868
83	4.163	1.022
84	4.023	1.012
85	4.093	1.019
87	4.047	0.975
90	4.442	0.908
91	4.116	1.051
92	4.093	0.996
99	4.163	1.090
100	4.442	0.700
101	4.140	0.915
104	4.000	1.047
106	4.116	1.028
107	4.070	1.033
108	4.070	1.033
115	4.093	1.087
116	4.465	0.702

Jadual 5 menunjukkan bahawa perkara yang dianggap sedang atau tinggi kepentingannya terbahagi sama banyak di antara perkara-perkara yang didedahkan di dalam kunci kira-kira dengan yang didedahkan di dalam penyata pendapatan. Bagi item yang didedahkan di dalam bahagian kunci kira-kira pula, item yang mempunyai kepentingan yang tinggi adalah yang berkait dengan aset.

### ANALISA ITEM MENURUT PENYATA — ITEM EKUITI PEMILIK

Dengan pembahagian item kunci kira-kira kepada ekuiti pemilik, liabiliti dan aset, kita dapati bahawa item yang diberi kepentingan yang tinggi dari segi ekuiti pemilik adalah maklumat berkaitan dengan (a) syer dibenar dan diterbitkan dan (b) jumlah rezab. Kepentingan maklumat sebegini adalah jelas. Pengguna penyata ingin mengetahui tentang jumlah modal yang telah dilaburkan oleh pemegang syer, dan jumlah yang dijanakan dari pendapatan setiap tahun, tetapi belum diperuntukkan kepada apa-apa kegunaan. Jumlah yang ada di dalam Rezas memberi bayangan kepada orang luar tentang sumber wang yang telah dijanakan dari dalam, dan yang boleh digunakan untuk tujuan pelaburan semula.

**Jadual 6.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Taburan Purata Menurut Susunan  
Penyata Kunci Kira-kira: Ekuiti Pemilik

Variabel	Min	Sisihan Piawai
10	3.535	1.369
13	3.643	1.165
11	3.767	1.088
9	4.047	1.068
8	4.302	0.989
12	4.535	0.797
7	4.907	0.426

Soalselidik telah menyenaraikan 13 item untuk dinilai kepentingannya di dalam bahagian ekuiti pemilik. Dari jumlah ini, hanya dua item yang telah dianggap sebagai mempunyai kepentingan yang tinggi dan dua item lagi mempunyai kepentingan yang sedang. Item lain seumpama sekatan kepada pembahagian dividen, atau kepentingan ahli lembaga pengarah di dalam syarikat, dianggap sebagai tidak penting. Dari satu segi, rendahnya tingkat kepentingan yang diberi kepada item-item ini menunjukkan (a) kurangnya pengetahuan pengguna penyata tentang kepentingan atau signifikans item ini sebagai maklumat kewangan, dan (b) kurangnya kepentingan maklumat sebegini dalam konteks kemajuan kewangan korporat.

Maklumat tentang warant atau hak outstanding misalnya tidak dianggap penting kerana pada kebiasaannya, dalam konteks keadaan kewangan di Malaysia, warant atau hak ini akan digunakan sebaik saja ianya diisytiharkan. Item berkaitan dengan syer terutama dan premium syer mempunyai kepentingan yang sedang kepada pengguna. Hakikat bahawa kebanyakan terbitan syer kini adalah pada harga melebihi per menyebabkan maklumat premium syer menjadi penting.

### ITEM LIABILITI

Untuk item liabiliti pula, 14 item disenaraikan di dalam soalselidik. Dari barisan item ini, hanya dua item saja yang dianggap amat penting. Item-item itu berkaitan dengan pinjaman jangka pendek (kurang dari 5 tahun), dan jangka panjang (melebihi 5 tahun). Item liabiliti lain seumpama liabiliti terakru, atau cukai tertanggung tidak dianggap sebagai mempunyai kepentingan yang tinggi.

**Jadual 7.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Taburan Purata Menurut Susunan  
Penyata Kunci Kira-kira: Ekuiti Pemilik

Variabel	Min	Sisihan Piawai
32	2.814	1.180
46	3.419	1.220
37	3.512	1.121
28	3.814	0.880
29	3.860	1.082
31	3.860	1.125
44	3.907	0.895
45	3.930	0.985
30	3.977	0.988
43	4.070	0.936
41	4.186	0.958
35	4.209	0.989
36	4.279	0.734
42	4.349	0.720
48	4.349	0.870
40	4.372	0.817
34	4.419	0.852
49	4.535	0.702
47	4.558	0.700
33	4.605	0.728
39	4.721	0.591

Item yang sedang kepentingannya adalah bentuk pinjaman yang lain seumpama debentur, aset yang dicagar, serta maklumat tentang

kadar bunga dan surat pembayaran balik hutang, dan tentang liabiliti tertanggung.

Maklumat tentang pinjaman, sama ada jangka pendek atau jangka panjang menjadi penting oleh kerana ini memberi bayangan awal tentang tanggungan yang perlu dijelaskan. Item yang tergolong di dalam kelas kepentingan yang sedang adalah item yang berbentuk deskriptif dan merupakan penerangan lanjut tentang bentuk dan sifat hutang.

### ITEM ASET

Untuk item aset pula, empat item mempunyai tingkat kepentingan yang tinggi, dan dua belas item mempunyai tingkat kepentingan yang sedang. Enam belas item yang mempunyai kepentingan tinggi dan sedang ini merupakan 72% dari item yang disenaraikan di dalam bahagian aset soalselidik. Item yang dianggap sebagai amat tinggi kepentingannya adalah jumlah aset semasa, aset tetap, jumlah inventori, dan penilaian semula bagi aset tetap.

**Jadual 8.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Taburan Purata Menurut Susunan  
Penyata Kunci Kira-kira: Liabiliti

Variabel	Min	Sisihan Piawai
18	3.116	1.096
16	3.275	0.987
27	3.535	1.077
20	3.619	0.962
25	3.791	0.965
17	3.814	1.118
15	3.854	1.216
14	3.884	1.238
19	4.048	1.058
24	4.116	1.005
26	4.279	0.854
21	4.395	0.695
22	4.512	0.935
23	4.581	0.794

Perbincangan tentang item yang penting dari segi aset lebih mudah dibuat dengan melihat item yang tidak tergolong di dalam item yang sedang atau pun tinggi kepentingannya. Rujukan kepada soalselidik akan menunjukkan bahawa item yang rendah kepentingannya adalah item-item berkait dengan aset tak ketara, kaedah pengiraan susut-nilai, pinjaman kepada pegawai syarikat, dan perkara-perkara bayar dulu. Perkara-perkara ini secara logiknya tidak dianggap penting oleh kerana amaun yang terlibat biasanya adalah tidak besar.



Juga, perhatikan betapa item-item yang menunjukkan kepentingan yang tinggi atau sedang meliputi kesemua jenis aset yang utama, iaitu inventori, belum terima, aset tetap, pelaburan, tunai, dan pelunasan.

Secara keseluruhannya, tinjauan tentang item yang dianggap sebagai mempunyai kepentingan yang tinggi atau sedang di dalam kunci kira-kira menunjukkan (a) pemeringkatan kepentingan berkait rapat dengan item yang kini didedahkan di dalam penyata-penyata di Malaysia, (b) pemeringkatan item yang tinggi lebih banyak bergantung kepada pengetahuan kewangan yang dimiliki oleh pengguna dan (c) aset mempunyai pecahan yang lebih mudah difahami oleh pengguna penyata.

Rumusan di atas terbukti kebenarannya bila dilihat bahawa item berkait dengan perolehan tertahan misalnya tidak dianggap penting kerana maklumat sedemikian tidak didedahkan di dalam penyata-penyata.

### ITEM UNTUNG RUGI

Dari segi penyata untung rugi, item yang dianggap tinggi kepentingannya adalah jumlah jualan. Ini adalah satu maklumat yang penting tentunya kepada pengguna penyata. Yang menarik diperhatikan ialah hakikat bahawa tingkat kepentingan yang sama tidak diberikan kepada item kos barang dijual, atau belanja-belanja, atau untung kasar. Item berkait dengan belanja-belanja, kos barang dijual, pendapatan dari operasi, pendapatan dari pelaburan dan syarikat anak, belanja susutnilai, pecahan jualan menurut segmen atau jenis keluaran, pembayaran dividen, cukai dan pelarasan period lalu mempunyai kepentingan yang sedang.

Perlu diingat bahawa pendedahan yang ditunjukkan di dalam penyata-penyata kewangan di Malaysia adalah amat minima sekali. Baris pertama penyata untung rugi menurut bentuk yang dicadang oleh MACPA adalah angka untung kasar. Firma jarang sekali menunjukkan angka jualan. Pengguna jarang sekali boleh meneliti angka belanja, dan pecahan angka itu. Ini barangkali merupakan penerangan tentang kenapa item seumpama pecahan belanja untuk penyelidikan tidak dianggap penting.

### PENYATA TAMBAHAN

Penyata seumpama penyata dana dianggap sebagai sedang kepentingannya. Penyata kewangan yang diubahsuai untuk mengambil kira perubahan harga dianggap sebagai rendah kepentingannya. Ini penting diberi perhatian. Standard Perakaunan Antara Bangsa (International Accounting Standard) bilangan 7 mengesyorkan penyediaan penyata dana kerana ianya akan memaparkan maklumat yang tidak

**Jadual 9. Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
 Taburan Purata Menurut Susunan  
 Penyata-penyata Untung Rugi**

Variabel	Min	Sisihan Piawai
67	2.860	1.283
76	2.884	1.179
88	3.023	1.263
77	3.093	1.151
109	3.302	1.264
89	3.349	1.131
95	3.372	1.001
75	3.395	1.050
66	3.419	1.295
72	3.488	1.203
97	3.488	1.099
110	3.512	1.369
119	3.512	1.242
70	3.535	1.182
118	3.537	0.977
69	3.558	1.161
71	3.605	1.178
117	3.619	0.936
94	3.628	1.113
79	3.651	1.131
114	3.698	1.081
63	3.721	1.098
68	3.721	1.076
80	3.721	1.098
86	3.721	1.120
53	3.767	1.306
96	3.767	0.922
120	3.767	1.065
111	3.810	1.194
57	3.814	1.118
65	3.814	1.277
73	3.814	1.139
93	3.860	1.014
112	3.881	1.234
58	3.884	1.096
74	3.884	1.096
102	3.884	0.879
113	3.953	1.133
82	3.977	1.080

**Jadual 9.** (sambungan)

## Penyata-penyata Untung Rugi

Variabel	Min	Sisihan Piawai
103	3.977	1.058
105	3.977	1.058
51	4.023	1.058
84	4.023	1.012
50	4.047	0.872
56	4.047	1.022
87	4.047	0.975
78	4.070	1.055
107	4.070	1.033
108	4.070	1.033
62	4.093	1.019
85	4.093	1.019
92	4.093	0.996
115	4.093	1.087
91	4.116	1.051
106	4.116	1.028
101	4.140	0.915
83	4.163	1.022
99	4.163	1.090
64	4.233	0.868
81	4.233	0.868
61	4.279	0.854
54	4.302	0.964
60	4.326	1.017
52	4.372	0.926
59	4.419	0.852
90	4.442	0.908
100	4.442	0.700
116	4.465	0.702
98	4.512	0.798
55	4.744	0.621

dapat ditunjuk di dalam kunci kira-kira atau penyata untung rugi. Badan-badan perakaunan di Australia, United Kingdom dan Amerika Syarikat sedang bergiat menuju ke arah penggunaan kos semasa, dan tidak kos sejarah, di dalam perakaunan. Dengan memberi kepentingan yang rendah atau pun sedang kepada penyata-penyata ini, pengguna-pengguna penyata menunjukkan yang mereka mempunyai kriteria penilaian yang berlainan, atau pun mereka tidak faham tentang kegunaan penyata-penyata ini. Satu lagi tafsiran bagi respons yang ditunjukkan oleh pengguna-pengguna ini ialah fahaman mereka hanya terbatas kepada apa yang sedia ada di dalam laporan-laporan tahunan yang kini disediakan oleh firma-firma.

**Jadual 10.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Taburan Purata Menurut Susunan dan Penyata

Nilai Kepentingan Neutral

Variabel	Min	Sisihan Piawai	Penyata
46	3.419	1.220	Kunci Kira-kira
16	3.275	0.987	"
18	3.116	1.096	"
66	3.419	1.295	Penyata Untung Rugi
72	3.488	1.203	"
75	3.395	1.050	"
77	3.093	1.151	"
88	3.023	1.263	"
89	3.349	1.131	"
95	3.372	1.001	"
97	3.488	1.099	"
109	3.302	1.264	"

#### ITEM YANG MEMPUNYAI KEPENTINGAN YANG NEUTRAL

Dua belas item termasuk di dalam golongan ini. Item-item ini adalah item yang pengguna-pengguna mengambil sikap "tak kisah": kalau ada, baik, kalau tak ada pun tak apa. Item-item ini meliputi item ekuiti pemilik (maklumat tentang warant, dan kesan pengurusan semula modal ke atas perolehan tertahan), item aset (pecahan aset tak ketara), dan item untung rugi (butiran perbelanjaan untuk juru audit, pengiklanan, pencen, pesanan kebelakangan atau bonus).

#### ITEM YANG DIANGGAP TIDAK PENTING

Tiga item dianggap sebagai tidak penting. Item-item ini adalah berkait dengan pencen, derma atau sumbangan kepada badan amal dan politik, dan kaedah perakaunan untuk pengiklanan. Di negara lain, maklumat tentang sumbangan kepada badan amal dan politik merupakan maklumat penting. Sumbangan kepada badan amal merupakan bayangan tentang kesedaran sosial yang dimiliki oleh fir-

**Jadual 11.** Kajian Pendedahan Perakaunan di Malaysia  
Taburan Purata Menurut Susunan dan Penyata

Nilai Tidak Penting Langsung

Variabel	Min	Sisihan Piawai	Penyata
32	2.814	1.180	Kunci Kira-kira: Ekuiti Pemilik
67	2.860	1.283	Penyata Untung Rugi
76	2.884	1.19	Penyata Untung Rugi

ma. Sumbangan sebegini menunjukkan kepada orang luar bahawa firma sedar tentang peranannya sebagai warga korporat yang baik yang harus menimbang bukan saja keuntungan, tetapi juga kesejahteraan negara.

### RUMUSAN

Kajian ini menunjukkan bahawa perkara yang dianggap penting untuk didedahkan adalah perkara-perkara yang secara tradisinya telahpun didedahkan di dalam penyata kewangan. Ini menunjukkan kesetiaan yang kuat kepada tradisi dan konvensyen perakaunan. Ini adalah satu faktor yang biasanya menguatkan profesyen perakaunan. Tetapi ianya juga boleh menjadi satu faktor yang boleh melemahkan profesyen itu sendiri. Kesetiaan yang terlalu dan tanpa keupayaan memikir dan menumbang alternatif yang baru akan menjadikan profesyen perakaunan satu profesyen yang mati.

Sebagai satu profesyen, perakaunan seharusnya meninjau kemungkinan-kemungkinan baru, tidak saja dari segi perubahan teknologi (misalnya penggunaan komputer dalam perakaunan), tetapi juga dari segi perkara-perkara yang boleh dan seharusnya didedahkan di dalam penyata-penyata kewangan. Harapannya ialah pendedahan maklumat-maklumat tambahan yang berguna dan relevan akan menambahkan kegunaan dan menafaat yang boleh didapati dari penelitian penyata kewangan. Penerokaan dari segi format persembahan, dan perkara yang perlu didedahkan merupakan bidang yang jarang disentuh oleh akauntan. Dengan bertambahnya *literacy* di kalangan pengguna penyata, permintaan kepada maklumat yang lebih dan sofistikated merupakan satu kenyataan yang perlu dihadapi oleh akauntan.

Rumusan sebegini memerlukan kita mewujudkan satu arah baru di dalam bahan pembacaan akauntan. Yakni, supaya mereka ini faham akan perkembangan di dalam perakaunan yang dengan itu boleh menyedarkan mereka tentang maklumat yang berpotensi didedahkan di dalam penyata-penyata kewangan.

Satu kelemahan kajian ini barangkali yang menyebabkan respons kepada soalselidik menjadi sebegini adalah kerana sampel yang dipilih adalah dari golongan pengguna yang mempunyai kelayakan akauntan dan dengan itu pandangan mereka terbatas kepada penyata-penyata yang sedang disediakan. Pemilihan mereka pada mulanya adalah kerana mereka dianggap sebagai golongan yang boleh membaca penyata-penyata kewangan, dan dengan itu lebih memahami keperluan di dalam penyata tersebut. Pilihan lain barangkali adalah untuk mengirim soalselidik kepada orang-orang biasa yang dianggap sebagai pengguna penyata. Masalah yang dihadapi ialah pengguna sebegini tidak memahami penyata-penyata kewangan.

Kajian seterusnya yang boleh dilakukan ialah dengan menumpu kepada industri-industri tertentu dan dengan memilih pengguna-

pengguna tertentu yang benar-benar terlatih seumpama syarikat-syarikat broker saham.