

SA Seksi 420

KONSISTENSI PENERAPAN PRINSIP AKUNTANSI YANG BERLAKU UMUM DI INDONESIA

Sumber: PSA No. 09

PENDAHULUAN

01 Standar pelaporan kedua (disebut di sini sebagai standar konsistensi) berbunyi:

“Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya”.

02 Tujuan standar konsistensi adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya.¹ Juga dinyatakan secara tersirat dalam tujuan standar tersebut bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diamati konsistensi penerapannya dalam setiap periode akuntansi yang bersangkutan. Standar pelaporan tersebut secara tersirat mengandung arti bahwa auditor puas bahwa daya banding laporan keuangan di antara dua periode akuntansi tidak dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi dan bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diterapkan secara konsisten di antara dua atau lebih periode akuntansi baik karena (1) tidak terjadi perubahan prinsip akuntansi, atau (2) terdapat perubahan prinsip akuntansi atau metode penerapannya, namun dampak perubahan prinsip akuntansi terhadap daya banding laporan keuangan tidak material. Dalam keadaan-keadaan tersebut auditor tidak perlu membuat pengungkapan mengenai konsistensi dalam laporan auditnya.

03 Penerapan semestinya standar konsistensi menuntut auditor independen untuk memahami hubungan antara konsistensi dengan daya banding laporan keuangan. Walaupun ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dapat menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan, namun faktor lain yang tidak berhubungan dengan konsistensi dapat pula menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan.

¹ Bentuk semestinya pelaporan tentang ketidakkonsistenan dibahas dalam SA Seksi 508 [PSA No. 29] *Laporan atas Laporan Keuangan Audit*, paragraf 16 s.d 18.

04 Perbandingan laporan keuangan suatu entitas di antara beberapa periode dapat dipengaruhi oleh (a) perubahan akuntansi, (b) kesalahan dalam laporan keuangan yang diterbitkan dalam periode sebelumnya, (c) perubahan penggolongan, dan (d) peristiwa atau transaksi yang sangat berbeda dengan yang dipertanggungjawabkan dalam laporan keuangan yang disajikan dalam periode sebelumnya. Perubahan akuntansi adalah suatu perubahan dalam (1) prinsip akuntansi, (2) estimasi akuntansi, (3) entitas yang membuat laporan keuangan (yang merupakan tipe khusus perubahan prinsip akuntansi).

05 Perubahan dalam prinsip akuntansi yang mempunyai pengaruh material atas laporan keuangan memerlukan penjelasan dalam laporan auditor independen dengan cara menambahkan paragraf penjelasan (yang disajikan setelah paragraf pendapat). Faktor-faktor lain yang mempengaruhi daya banding laporan keuangan mungkin membutuhkan pengungkapan, tetapi pada umumnya tidak perlu komentar dalam laporan auditor independen.

PERUBAHAN AKUNTANSI YANG MEMPENGARUHI KONSISTENSI

Perubahan dalam Prinsip Akuntansi

06 Suatu perubahan dalam prinsip akuntansi terjadi karena adanya pemakaian suatu prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dalam suatu periode berbeda dengan yang digunakan untuk tujuan pelaporan dalam periode sebelumnya. Istilah prinsip akuntansi meliputi tidak hanya prinsip-prinsip akuntansi dan praktik-praktik akuntansi tetapi juga cara atau metode penerapannya. Suatu perubahan dalam prinsip akuntansi meliputi, misalnya suatu perubahan dari metode depresiasi garis lurus (*straight line method*) untuk semua aktiva tetap atau aktiva tetap yang baru diperoleh dalam satu golongan tertentu. Standar konsistensi dapat diterapkan untuk jenis perubahan ini dan perlu diungkapkan dalam laporan auditor melalui penambahan paragraf penjelasan yang dicantumkan setelah paragraf pendapat.

Perubahan dalam Entitas yang Membuat Laporan

07 Oleh karena perubahan dalam entitas yang membuat laporan merupakan bentuk khusus perubahan dalam prinsip akuntansi, maka standar konsistensi juga berlaku. Perubahan dalam entitas yang membuat laporan yang menuntut pengakuan dalam laporan auditor meliputi:

- a. Penyajian laporan keuangan konsolidasian atau gabungan sebagai pengganti laporan keuangan masing-masing perusahaan.
- b. Perubahan anak perusahaan tertentu yang merupakan anggota grup perusahaan yang termasuk dalam laporan keuangan konsolidasian.
- c. Perubahan perusahaan yang termasuk dalam laporan keuangan gabungan.
- d. Perubahan di antara metode-metode akuntansi: metode kos (*cost method*), metode ekuitas (*equity method*), dan metode konsolidasian untuk anak perusahaan atau investasi lainnya dalam bentuk saham biasa.

Laporan Setelah Terjadi Penggabungan Kepentingan (*Pooling of Interests*)

08 Jika perusahaan telah melakukan penggabungan yang dipertanggungjawabkan dengan metode penggabungan kepentingan (*pooling of interest*), dampak penyatuan kepentingan harus ditunjukkan dalam penyajian posisi keuangan, hasil usaha, arus kas, serta data keuangan historis lain bisnis yang melanjutkan usaha untuk tahun terlaksananya penggabungan tersebut, dan dalam laporan keuangan komparatif untuk tahun-tahun sebelum terlaksananya penggabungan tersebut, dan dalam laporan keuangan komparatif untuk tahun-tahun sebelum terlaksananya penggabungan kepentingan tersebut. Jika laporan keuangan tahun-tahun sebelum penggabungan tidak dinyatakan kembali untuk mengakui adanya penggabungan kepentingan tersebut, laporan keuangan komparatif tidak disajikan secara konsisten. Dalam hal ini ketidakkonsistenan timbul sebagai akibat suatu perubahan prinsip akuntansi dalam tahun sekarang, namun bukan karena ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam tahun-tahun sebelumnya. Ketidakkonsistenan ini mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan dalam laporannya. Sebagai tambahan, dengan tidak diakuinya penyatuan kepentingan dalam laporan keuangan komparatif, berarti terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

09 Jika laporan keuangan satu tahun saja yang disajikan dalam tahun selesainya penggabungan, catatan atas laporan keuangan harus mengungkapkan dengan lengkap transaksi penggabungan kepentingan yang terjadi dan menyatakan pendapatan (*revenues*), unsur-unsur luar biasa, dan laba bersih masing-masing perusahaan yang digabungkan untuk tahun sebelumnya dalam bentuk gabungan. Tidak diungkapkannya transaksi penggabungan kepentingan dan dampaknya atas tahun sebelumnya mengharuskan auditor memberikan pendapat wajar dengan pengecualian karena kurangnya pengungkapan dan dapat menyebabkan auditor menambahkan paragraf penjelasan dalam laporannya karena adanya ketidakkonsistenan.

10 Untuk tujuan penerapan standar konsistensi, suatu perubahan dalam entitas yang membuat laporan dipandang tidak terjadi pada pembentukan, penghentian, pembelian, atau pelepasan suatu anak perusahaan atau unit usaha lainnya.

Koreksi Kesalahan Penerapan dalam Prinsip

11 Perubahan suatu prinsip akuntansi yang tidak berlaku umum ke suatu prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, termasuk koreksi kesalahan dalam penerapan suatu prinsip, merupakan suatu koreksi kesalahan. Walaupun bentuk perubahan prinsip akuntansi ini harus dipertanggungjawabkan sebagai koreksi kesalahan, namun perubahan ini harus dikemukakan dalam laporan auditor melalui penambahan paragraf penjelasan.

Perubahan dalam Prinsip yang Tidak Dapat Dipisahkan dari Perubahan dalam Estimasi Akuntansi

12 Pengaruh suatu perubahan dalam prinsip akuntansi mungkin tidak dapat dipisahkan dari pengaruh perubahan dalam estimasi akuntansi. Walaupun perlakuan akuntansi untuk perubahan semacam itu sama dengan perlakuan akuntansi untuk perubahan yang hanya menyangkut estimasi akuntansi, tetapi di dalamnya tersangkut pula perubahan dalam prinsip akuntansi. Oleh karena itu, perubahan semacam ini harus dikemukakan dalam laporan auditor melalui penambahan paragraf penjelasan.

Perubahan dalam Penyajian Arus Kas

13 Untuk kepentingan penyajian arus kas, prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia menyatakan berikut ini: “suatu perusahaan harus mengungkapkan kebijakannya dalam menentukan unsur-unsur yang diperlakukan setara kas (*cash equivalents*)”. Suatu perubahan dalam kebijakan ini merupakan perubahan dalam prinsip akuntansi yang harus diperhitungkan dampaknya, dengan menyatakan kembali laporan arus kas tahun sebelumnya, yang disajikan dalam bentuk laporan kas komparatif. Oleh karena itu, perubahan semacam ini harus dikemukakan dalam laporan auditor melalui penambahan paragraf penjelasan.

PERUBAHAN AKUNTANSI YANG TIDAK MEMPENGARUHI KONSISTENSI

Perubahan dalam Estimasi Akuntansi

14 Estimasi akuntansi (seperti masa manfaat dan nilai sisa aktiva yang disusutkan dan pembentukan penyisihan untuk jaminan atau *warranty cost*, penyisihan piutang yang tidak tertagih, dan penyisihan keusangan sediaan) diperlukan dalam penyusunan laporan keuangan. Estimasi akuntansi berubah begitu suatu peristiwa baru terjadi dan begitu pengalaman dan informasi baru diperoleh. Bentuk perubahan akuntansi ini diperlukan oleh keadaan yang berubah yang mempengaruhi daya banding laporan keuangan, tetapi tidak melibatkan standar konsistensi. Auditor independen selain untuk memuaskan dirinya berkenaan dengan keadaan-keadaan yang menimbulkan perubahan dalam estimasi akuntansi, harus meyakinkan dirinya bahwa perubahan tersebut tidak mempunyai pengaruh terhadap perubahan prinsip akuntansi. Jika ia telah yakin, maka ia tidak perlu memberikan komentar mengenai perubahan tersebut dalam laporan auditor. Namun, perubahan akuntansi semacam itu mempunyai pengaruh material terhadap laporan keuangan yang memerlukan pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan.

Koreksi Kesalahan yang Tidak Melibatkan Prinsip Akuntansi

15 Koreksi kesalahan dari laporan keuangan tahun sebelumnya yang disebabkan oleh kesalahan perhitungan (*mathematical mistakes*), kekeliruan atau kesalahan penggunaan fakta yang timbul pada saat laporan keuangan dipersiapkan, tidak melibatkan standar konsistensi, jika tidak ada unsur prinsip akuntansi atau penerapannya yang terkait di dalamnya. Oleh karena itu, auditor independen tidak perlu mencantumkan koreksi tersebut dalam laporannya.²

² Jika auditor independen sebelumnya telah melaporkan laporan keuangan yang berisi kesalahan, ia harus mengacu ke SA Seksi 561 [PSA No. 47] *Penemuan Kemudian Fakta yang Ada pada Tanggal Laporan Auditor*.

Perubahan dalam Klasifikasi dan Reklasifikasi

16 Klasifikasi dalam laporan keuangan tahun berjalan dapat berbeda dari klasifikasi dalam laporan keuangan tahun sebelumnya. Walaupun perubahan dalam klasifikasi biasanya tidak terlalu penting untuk diungkapkan, tetapi perubahan yang material dalam klasifikasi harus ditunjukkan dan dijelaskan dalam laporan keuangan atau catatannya. Perubahan ini dan reklasifikasi yang dilakukan dalam laporan keuangan yang diterbitkan dalam tahun sebelumnya dengan tujuan untuk mempertinggi daya banding laporan tersebut dengan laporan keuangan tahun berjalan, biasanya tidak perlu disebut dalam laporan auditor.

Transaksi atau Peristiwa yang Sangat Berbeda

17 Prinsip akuntansi dipilih pada saat peristiwa atau pada saat transaksi pertama kali mempunyai pengaruh yang material. Penerapan prinsip tersebut, demikian pula perubahan atau pemakaian suatu prinsip akuntansi yang menjadi perlu oleh karena transaksi atau peristiwa yang secara jelas berbeda sekali dengan yang terjadi dalam periode sebelumnya, tidak berkaitan dengan standar konsistensi, walaupun pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan mungkin diperlukan.

Perubahan Akuntansi yang Diperkirakan Berdampak Material di Masa yang akan Datang

18 Bila perubahan akuntansi tidak mempunyai pengaruh material terhadap laporan keuangan periode sekarang, tetapi perubahan tersebut akan mempunyai pengaruh yang besar dalam periode yang akan datang, perubahan ini harus diungkapkan oleh manajemen dalam catatan atas laporan keuangan dalam periode terjadinya perubahan tersebut, namun auditor tidak perlu mengungkapkan hal ini dalam laporannya.

Pengungkapan Perubahan yang Tidak Mempengaruhi Konsistensi

19 Walaupun masalah-masalah tersebut tidak memerlukan penambahan paragraf penjelasan tentang konsistensi dalam laporan auditor, auditor harus menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian karena masalah pengungkapan jika pengungkapan yang diperlukan tidak dilakukan oleh klien (lihat SA Seksi 431 [PSA No. 10] *Kecukupan Pengungkapan dalam Laporan Keuangan*).

PERIODE-PERIODE STANDAR KONSISTENSI BERLAKU

20 Bila auditor independen hanya menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan periode sekarang, ia harus memperoleh bukti audit tentang konsistensi penerapan prinsip akuntansi, tanpa memperhatikan disajikan atau tidaknya laporan keuangan periode sebelumnya. (Istilah “periode sekarang” berarti tahun yang paling dekat, atau periode yang kurang dari satu tahun, yang dilaporkan oleh auditor). Bila auditor independen menyatakan pendapat atas laporan keuangan untuk dua tahun atau lebih, maka ia harus melaporkan konsistensi penerapan prinsip akuntansi di antara tahun-tahun tersebut dan juga konsistensi tahun-tahun tersebut dengan tahun sebelumnya, jika laporan keuangan tahun sebelumnya tersebut disajikan bersama laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor independen.

AUDIT TAHUN PERTAMA

21 Jika auditor independen tidak mengaudit laporan keuangan suatu perusahaan tahun sebelumnya, ia harus melaksanakan prosedur yang praktis dilaksanakan dan memadai sesuai dengan keadaan yang dihadapi

oleh auditor untuk memberikan keyakinan bagi dirinya bahwa prinsip akuntansi digunakan secara konsisten di antara tahun sekarang dengan tahun sebelumnya. Jika catatan memadai diselenggarakan oleh klien, biasanya perluasan prosedur pemeriksaan menjadi praktis untuk dilaksanakan dan memadai untuk memperluas prosedur pemeriksaan guna pengumpulan bukti audit yang kompeten dan cukup konsistensi.

- 22** Tidak memadainya catatan keuangan atau pembatasan yang dikenakan oleh klien menghalangi auditor independen untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten tentang konsistensi penerapan prinsip akuntansi tahun sekarang dengan tahun sebelumnya, serta saldo aktiva dan utang pada awal tahun sekarang. Jika jumlah tersebut berdampak material terhadap hasil usaha tahun sekarang, auditor independen juga tidak dapat menyatakan pendapatnya atas hasil usaha dan arus kas perusahaan tahun sekarang.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

- 23** Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari 1 Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.