

KEBIJAKAN AKUNTANSI DAN PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI BERDASARKAN IFRS

Sururi

email: sururi@aaykpn.ac.id

Akademi Akuntansi YKPN

ABSTRACT

Comparability of financial statements, either in term of the multi-periods of the same entity or in term of the similar period among the similar entities in the industry, is one of the main issue in the preparation of financial statements, therefore consistency in the adoption of accounting policy and accounting estimate become the main requirement in the preparation of financial statements. However, this requirement would not be able to guarantee the comparability of the statements when the accounting standard still offering a wide range of accounting alternatives. IASB has taken a big jump to narrow the accounting alternatives in order to improve the quality of financial statements in term of their comparability.

Keywords: *comparability, financial statements, consistency, accounting policy, accounting estimate, accounting standard.*

PENDAHULUAN

Kinerja perusahaan pada dasarnya hanya bisa dievaluasi setelah perusahaan beroperasi selama beberapa periode, bahkan secara ekstrim bisa dikatakan bahwa kinerja yang sesungguhnya suatu perusahaan hanya bisa dinilai setelah berusaha dihentikan operasinya, karena kinerja yang baik dalam suatu tahun belum tentu diikuti dengan kinerja yang sama baiknya pada tahun-tahun yang akan datang. Oleh sebab itu rekayasa akuntansi diterapkan berdasarkan asumsi kelangsungan usaha (*going concern*), yaitu asumsi bahwa perusahaan akan beroperasi dalam jangka waktu yang tak terbatas. Pemenggalan laporan keuangan ke dalam periode tahunan adalah bersifat tentatif dan hanya ditujukan untuk memudahkan pengguna laporan keuangan dalam membuat perencanaan dan keputusan bisnis.

Pengguna laporan keuangan pada umumnya berusaha untuk mengidentifikasi kecenderungan (trends) posisi keuangan, kinerja operasional, dan arus kas, dengan cara mempelajari dan menganalisis informasi yang ada dalam laporan keuangan. Berangkat dari fakta semacam ini, maka menjadi keharusan bahwa dalam penyajian laporan keuangan harus diterapkan kebijakan akuntansi yang sama secara konsisten dari tahun ke tahun, dan jika keadaan tertentu memaksa terjadinya penyimpangan dari ketentuan ini, maka penyimpangan harus diungkap secara jelas. Prinsip dasar semacam ini menjadi landasan konseptual mengapa IFRS mensyaratkan penyajian ulang pelaporan keuangan periode

sebelumnya untuk koreksi atas kesalahan akuntansi dan penerapan retrospektif atas kebijakan akuntansi yang baru.

Laporan keuangan tidak bisa terlepas dari pengaruh pilihan prinsip dan metode akuntansi yang diperkenankan oleh standar akuntansi. Perusahaan cenderung memilih metode dan prinsip akuntansi yang dipandang lebih mampu menggambarkan realitas ekonomi yang sesungguhnya, yang tersaji dalam laporan posisi keuangan, laporan hasil operasi, dan perubahan atas posisi keuangan. Untuk meningkatkan kualitas komparabilitas laporan keuangan, IASB telah membuat lompatan besar dengan mempersempit ruang untuk alternatif akuntansi, antara lain adalah peniadaan metode LIFO untuk penilaian kos persediaan, meskipun harus diakui masih tetap tersisa metode akuntansi yang dapat menurunkan komparabilitas laporan keuangan antar periode atau antar entitas, misalnya FIFO versus weighted-average inventory costing, atau metode cost versus metode revaluasi untuk kasus akuntansi aset tetap dan akuntansi aset tak berwujud.

Lemahnya komparabilitas laporan keuangan antar entitas atau antar periode dalam satu entitas yang sama, dapat disebabkan oleh adanya perubahan asumsi dan estimasi dalam penerapan prinsip dan metode akuntansi, yang diakibatkan oleh adanya perubahan detail prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh otoritas pembuat prinsip akuntansi, dalam hal ini adalah Badan Standar Akuntansi. Meskipun berbagai faktor penyebab perubahan penggunaan prinsip akuntansi tidak bisa dicegah, sangat penting untuk dipakai sebagai pedoman dasar bahwa perubahan hanya dibuat pada saat perubahan diprediksi akan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan atau pada saat perubahan tersebut dianjurkan oleh persyaratan pelaporan keuangan yang baru.

Dalam upaya menjamin transparansi penyajian laporan keuangan, alasan perubahan prinsip akuntansi yang mengakibatkan peningkatan risiko penurunan komparabilitas laporan keuangan harus diungkapkan secara memadai, dengan tujuan agar pengguna laporan keuangan memahami pengaruh perubahan terhadap laporan keuangan, sehingga diharapkan akan dapat menyesuaikan diri pada saat membaca laporan keuangan untuk keperluan perencanaan dan keputusan bisnis.

KAJIAN STANDAR AKUNTANSI – IFRS

IAS 8 adalah standar akuntansi yang berhubungan dengan masalah perubahan prinsip akuntansi, lebih tepatnya adalah tentang perubahan di dalam estimasi akuntansi dan perubahan dalam prinsip akuntansi, termasuk standar akuntansi untuk koreksi kesalahan. Tujuan utama dari IAS 8, yang telah direvisi pada tahun 2003 dan efektif berlaku mulai tahun 2005, adalah untuk menjelaskan perlakuan akuntansi dan pengungkapan laporan keuangan dengan tujuan untuk meningkatkan komparabilitas laporan keuangan, baik antar entitas, maupun antar periode untuk entitas yang sama. IAS 8 telah diamandemen melalui revisi yang dilakukan terhadap IAS 23 pada bulan Maret 2007, IAS 1 tahun 2007, dan penyempurnaan terhadap IFRS yang diterbitkan pada bulan Mei 2008.

Dalam penyajian laporan keuangan terdapat prinsip bahwa pilihan kebijakan tidak boleh berubah-ubah, harus diterapkan secara konsisten, dan harus diterapkan secara seragam untuk seluruh peristiwa dan transaksi yang sejenis. Konsistensi dalam penerapan kebijakan akuntansi akan meningkatkan manfaat laporan keuangan sebagai sumber informasi utama perencanaan dan pengambilan keputusan bisnis. Prinsip konsistensi dalam penerapan kebijakan akuntansi hanya bisa dilanggar pada saat penerapan alternatif kebijakan akuntansi dipandang lebih tepat serta lebih dapat dipertanggungjawabkan, sesuai dengan situasi dan keadaan yang dihadapi oleh suatu entitas bisnis yang menerapkan alternatif kebijakan akuntansi.

Penyempurnaan standard akuntansi tentang perubahan kebijakan akuntansi yang dilakukan oleh IASB telah menghasilkan perubahan signifikan dan telah dikodifikasi dalam IAS 8. Dalam IAS 8 diatur bahwa perubahan kebijakan akuntansi yang dilakukan atas pilihan sendiri harus diterapkan secara retrospektif untuk mengoreksi kesalahan pelaporan yang telah terjadi sebelumnya. Pengecualian atas ketentuan ini hanya berlaku jika perlakuan restrospektif atau penyajian ulang dipandang tidak memungkinkan untuk dilaksanakan. Dalam edisi revisi telah dihilangkan metode alternatif yang sebelumnya diatur dalam IAS 8, yaitu (1) memasukkan dalam laporan laba-rugi pada periode berjalan, penyesuaian yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi atau koreksi atas kesalahan tahun lalu, dan (2) menyajikan informasi komparatif yang belum diubah/disesuaikan dari laporan keuangan periode-periode sebelumnya.

Penyempurnaan juga menghasilkan beberapa reorganisasi standar yang cukup material, terutama dalam bentuk relokasi beberapa pedoman dalam IAS 1 dan IAS 8. Setelah dilakukan revisi, beberapa isu penyajian yang semula dimuat dalam IAS 1 digeser ke IAS 8. Revisi IAS 8 juga mencakup hirarki baru tentang kriteria pemilihan kebijakan akuntansi. Amandemen IAS 8 juga mencakup materi yang sebelumnya dimuat dalam SIC 18, yaitu tentang konsistensi, dengan menyatakan bahwa “pengecualian berlaku dalam hal tidak terdapat perubahan pada standard yang berlaku, atau perubahan pada karakteristik transaksi, entitas pelapor harus tetap melanjutkan penggunaan kebijakan akuntansi yang sama dengan kebijakan periode sebelumnya, serta menerapkannya pada seluruh transaksi dan kejadian yang memiliki karakteristik yang sama tanpa pengecualian”.

Pada saat IFRS direvisi atau telah tersedia standar baru, revisi atau standar baru akan dipublikasikan satu tahun atau lebih sebelum tanggal pemberlakuan standar. Selanjutnya harus dilakukan pengungkapan atas perubahan kebijakan akuntansi pada saat suatu entitas telah menerapkan standar akuntansi yang baru. Sebagai tambahan, saat ini entitas disyaratkan untuk mengungkapkan rencana tanggal penerapan standar akuntansi yang baru, termasuk pengungkapan atas estimasi pengaruh kebijakan akuntansi atas posisi keuangan entitas, kecuali jika pembuatan estimasi semacam ini memerlukan upaya dan biaya yang tidak sesuai dengan manfaat informasi, maka pengungkapan estimasi dapat tidak dilakukan.

PERAN PENTING KOMPARABILITAS DAN KONSISTENSI DALAM PELAPORAN KEUANGAN

Baik IFRS maupun US GAAP menggunakan prinsip yang sama, yaitu bahwa komparabilitas atau komparabilitas antar laporan keuangan entitas yang sejenis dan sebanding adalah salah satu hal yang penting untuk memfasilitas keputusan ekonomi bagi investor, kreditor, lembaga otoritas, pemasok, pelanggan, karyawan, partner bisnis, dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya. Disisi lain, komparabilitas yang optimal tidak akan dapat dicapai pada saat alternatif prinsip dan pelaporan akuntansi untuk transaksi-transaksi tertentu masih diperbolehkan untuk diterapkan. Sehubungan dengan hal ini maka agenda utama pengembangan standar akuntansi yang baru adalah untuk meningkatkan komparabilitas laporan keuangan.

Implikasi penting dari prinsip komparabilitas laporan keuangan adalah bahwa pengguna laporan keuangan harus mendapatkan informasi tentang kebijakan akuntansi yang diterapkan dalam proses penyajian laporan keuangan, termasuk informasi tentang setiap perubahan kebijakan akuntansi dan pengaruhnya terhadap laporan keuangan. Secara historis sejumlah akuntan memandang bahwa *uniformity* atau keseragaman kebijakan akan menghilangkan elemen pertimbangan profesional yang diperlukan untuk menghasilkan laporan keuangan yang benar-benar mampu merefleksikan secara

objektif posisi dan kinerja keuangan suatu entitas secara individual, sementara sejumlah akuntan yang lain memandang bahwa penekanan yang berlebihan terhadap prinsip komparabilitas (*comparability*) akan menghambat pengembangan metode akuntansi. Namun demikian, meskipun terdapat dua pandangan yang sama-sama tidak atau kurang sependapat dengan prinsip konsistensi penerapan kebijakan akuntansi seperti tersebut di atas, peran penting prinsip komparabilitas laporan keuangan tetap mendapat pengakuan yang cukup besar bahkan tidak terbantahkan.

Pada dasarnya prinsip komparabilitas seharusnya tidak dipertentangkan dengan keseragaman (*uniformity*), karena komparabilitas harus diterjemahkan dengan pengertian, barang yang sama harus kelihatan sama dan barang yang berbeda harus kelihatan berbeda, dan untuk membuat laporan keuangan kelihatan sama, tidak selalu transaksi yang sama harus diakuntansikan dengan menggunakan kebijakan akuntansi yang sama. Kepatuhan secara ketat terhadap IFRS atau standard akuntansi tertentu akan sangat membantu dalam memenuhi tuntutan komparabilitas laporan keuangan. Dalam IAS 1 dikatakan bahwa penyajian dan klasifikasi elemen-elemen dalam laporan keuangan harus dipertahankan dari satu periode ke periode berikutnya, kecuali jika terdapat bukti yang terpercaya bahwa perubahan signifikan pada karakteristik operasi perusahaan atau berdasarkan review atas laporan keuangan, diyakini bahwa menggunakan alternatif penyajian dan klasifikasi yang lain, sesuai dengan kriteria pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi dalam IAS8, dipandang akan lebih tepat, atau karena IFRS mensyaratkan perubahan dalam penyajian laporan keuangan.

Akan menjadi tidak tepat bagi suatu entitas untuk melanjutkan metode akuntansi yang sama atas suatu transaksi, jika pemilihan metode tersebut tidak memiliki dasar pertimbangan kualitatif yang kuat, dalam hal ini pertimbangan relevansi dan reliabilitas informasi. Sehingga, jika tersedia alternatif kebijakan akuntansi yang lebih relevan dan reliabel, akan lebih baik jika suatu entitas mengubah kebijakan akuntansinya dengan mengadopsi metode yang lebih baik, dengan dilengkapi pengungkapan yang memadai tentang sifat perubahan dan pengaruhnya terhadap informasi akuntansi yang dihasilkannya.

KEBIJAKAN AKUNTANSI

Sesuai dengan IAS 1, manajemen suatu entitas bertanggungjawab atas pemilihan dan penerapan kebijakan akuntansi untuk menghasilkan informasi yang lebih relevan dan reliabel, seperti:

1. Penyajian posisi keuangan, hasil operasi, dan arus kas entitas secara wajar, sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (IFRS).
2. Penyajian informasi yang relevan, reliabel, komparabel, dan mudah difahami.
3. Pemberian tambahan pengungkapan untuk memungkinkan pengguna informasi memahami pengaruh dari transaksi tertentu serta peristiwa ekonomi yang lainnya terhadap posisi keuangan dan kinerja entitas.

Dalam IFRS, dan juga sesuai dengan berbagai GAAP/PABU nasional, manajemen diwajibkan untuk membuat pengungkapan di dalam catatan atas laporan keuangan, deskripsi tentang seluruh kebijakan akuntansi signifikan yang diambil. Namun demikian, secara teoritis, jika untuk mengakuntansikan suatu transaksi hanya terdapat satu metode akuntansi yang diterima, maka tidak diharuskan untuk membuat pengungkapan eksplisit di dalam catatan atas kebijakan akuntansi, meskipun terdapat banyak perusahaan yang melakukan secara rutin kegiatan identifikasi atas seluruh kebijakan akuntansi yang mempengaruhi sebagian besar catatan atas laporan keuangan.

PEMILIHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

IAS 8 telah menetapkan hirarkhi pedoman pemilihan kebijakan akuntansi sesuai dengan IFRS. Dalam hirarkhi IAS 8 dipaparkan urutan logis tentang tingkat keotoritatifan kebijakan akuntansi ketika disandingkan dengan atau dibandingkan dengan pedoman yang telah ada sebelumnya. Disebabkan oleh relatif terbatasnya pedoman yang otoritatif di bawah IFRS, yang dipandang memiliki kualitas relevansi lebih tinggi bagi penganut standar yang berbasis prinsip, dibanding standar yang berbasis aturan sebagaimana yang sering dikonotasikan sebagai US GAAP, maka pemilihan metode sangat mengandalkan pada alasan-alasan analogis berdasarkan standar yang telah ada dan juga berdasarkan alasan-alasan yang diperoleh dari berbagai sumber yang tidak otoritatif

Berdasarkan IAS 8, pada saat memilih kebijakan akuntansi terhadap elemen tertentu dalam laporan keuangan, sumber otoritatif dari kebijakan akuntansi hanya IFRS, yaitu yang terdiri dari IFRS itu sendiri, IAS, dan interpretasi yang dikembangkan oleh IFRIC atau komite yang ada sebelumnya, yaitu SIC (*Standing Interpretation Committee*). Penyempurnaan IFRS, yang dipublikasikan pada tahun 2008 menyatakan bahwa hanya pedoman yang menjadi bagian integral dari IFRS yang bersifat mandatori, dan konsekuensinya, pedoman yang tidak menjadi bagian integral dari IFRS tidak diwajibkan untuk diterapkan pada laporan keuangan.

Pada saat tidak terdapat standar pada IFRS atau interpretasinya yang secara spesifik dikenakan pada laporan keuangan, transaksi, peristiwa, atau keadaan, maka manajemen harus menggunakan pertimbangan profesional di dalam mengembangkan dan menerapkan suatu kebijakan akuntansi, dengan prinsip dasar bawah kebijakan yang ditempuh harus menghasilkan informasi yang relevan dengan kebutuhan pengambilan keputusan dan juga informasi yang reliabel, dalam pengertian:

1. Menyajikan secara terpercaya posisi keuangan, kinerja, dan arus kas entitas.
2. Merefleksikan substansi transaksi, kejadian, dan kondisi, dan tidak hanya merefleksikan bentuk legalnya.
3. Netral, tidak bias atau memihak pada kepentingan tertentu.
4. Hati-hati (*prudent*)
5. Lengkap dalam menyajikan semua hal yang bersifat material.

Dalam membuat pertimbangan pemilihan kebijakan akuntansi, manajemen harus mempertimbangkan dua hal sebagai berikut:

1. Ketentuan dalam IFRS dan interpretasinya, yang berhubungan dengan hal yang sama atau berhubungan dengan isu-isu yang memiliki keterkaitan.
2. Definisi, kriteria konsep pengakuan dan pengukuran untuk aset, utang, pendapatan, dan beban sesuai dengan *framework* akuntansi keuangan.

PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

Perubahan kebijakan akuntansi adalah perubahan dari satu prinsip akuntansi ke prinsip akuntansi yang lain. Berdasarkan IAS 8, istilah *kebijakan akuntansi* mencakup penggunaan prinsip akuntansi, basis, konvensi, aturan, dan praktik akuntansi yang digunakan. Sebagai contoh perubahan penilaian persediaan dari “rata-rata bergerak” menjadi “masuk pertama, keluar pertama” adalah termasuk perubahan kebijakan akuntansi. Contoh lain pilihan kebijakan akuntansi dalam IFRS adalah basis kos versus basis revaluasi untuk akuntansi aset tetap (PPE) dan untuk aset tidak berwujud (IAS 16 dan IAS 38), kos versus nilai wajar untuk akuntansi investasi (IAS 40), *proportionate consolidation*

versus *equity accounting* untuk *jointly controlled entities* (IAS 31).

Perubahan kebijakan akuntansi diperkenankan sepanjang: (1) perubahan diperkenankan oleh standar atau interpretasi standar, atau (2) perubahan akan menghasilkan pelaporan transaksi keuangan atau peristiwa ekonomi yang terjadi pada suatu entitas secara lebih relevan dan reliabel. IAS 8 tidak mengklasifikasi sebagai perubahan kebijakan akuntansi untuk dua hal sebagai berikut: (1) penggunaan kebijakan akuntansi untuk peristiwa atau transaksi yang secara substansi berbeda dengan peristiwa atau transaksi yang pernah terjadi pada periode sebelumnya, (2) penggunaan kebijakan akuntansi baru untuk peristiwa atau transaksi yang belum pernah terjadi pada periode sebelumnya, atau yang pada periode sebelumnya jumlahnya tidak material. Ketentuan dalam IAS 8 tidak berlaku untuk kasus implementasi awal pelaporan aset sebesar nilai revaluasi, meskipun implementasi semacam ini masuk dalam kategori perubahan kebijakan akuntansi, dengan argumen bahwa kebijakan akuntansi semacam ini berhubungan dengan ketentuan revaluasi berdasarkan IAS 16 atau IAS 38, tergantung pada situasi yang melatarbelakangi.

PENERAPAN PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

Secara umum, IAS 8 mengatur bahwa perubahan kebijakan akuntansi harus direfleksikan di dalam laporan keuangan secara retrospektif ke seluruh periode sebelumnya, kecuali penerapan retrospektif dipandang tidak praktis. Ketika perubahan kebijakan akuntansi dilakukan, maka akan membawa konsekuensi pada penerapan IFRS baru, dan perubahan kebijakan akuntansi tersebut akan diperlakukan sesuai dengan ketentuan transisi perubahan kebijakan akuntansi yang diatur dalam IFRS. Selanjutnya perubahan kebijakan akuntansi diatur sebagai berikut:

1. Secara umum, penerapan awal dari IFRS harus dilakukan sesuai dengan ketentuan transisi khusus dalam IFRS, jika ada.
2. Penerapan awal dari IFRS yang tidak termasuk dalam ketentuan transisi khusus, harus diterapkan secara retrospektif.
3. Perubahan kebijakan akuntansi secara sukarela (*voluntary*) harus diterapkan secara retrospektif.

PENERAPAN RETROSPEKTIF

Menurut IAS 8, penerapan prinsip akuntansi secara retrospektif mencakup dua hal, (1) penyesuaian saldo awal periode sebelumnya untuk setiap komponen ekuitas yang terpengaruh, (2) akun lain yang setara pada periode sebelumnya, disajikan dan diungkapkan sebagaimana jika penerapan kebijakan akuntansi baru telah diberlakukan.

Penerapan retrospektif untuk periode sebelumnya diwajibkan jika dipandang praktis atau memungkinkan untuk menentukan jumlah koreksi atas saldo awal maupun saldo akhir pada periode tersebut. Penyesuaian dilakukan terhadap saldo awal untuk setiap komponen ekuitas yang terpengaruh, biasanya laba ditahan. Sebagai contoh misalnya perubahan diadopsi pada tahun 2011 dan laporan keuangan komparatif tahun 2010 dan 2009 disajikan dalam laporan keuangan tahun 2011. Perubahan kebijakan akuntansi juga berpengaruh terhadap laporan keuangan tahun 2007 dan 2008, tetapi laporan tahun ini tidak disajikan dalam laporan keuangan tahun 2011, sehingga, karena komponen ekuitas yang lain tidak terpengaruh, penyesuaian kumulatif sampai dengan tahun 2009 dimasukkan sebagai bagian dari saldo awal laba ditahan tahun 2009.

PENGARUH TIDAK LANGSUNG

Perubahan kebijakan akuntansi bisa jadi memberikan pengaruh tidak langsung terhadap kewajiban legal dan kontraktual, seperti perjanjian pembagian keuntungan atau skema royalti yang berisi formula keuangan berdasarkan jumlah-jumlah yang tersaji dalam laporan keuangan.

Sebagai contoh, jika suatu entitas memiliki skema kompensasi insentif yang menuntut kontribusi 15% dari laba sebelum pajak kepada karyawan, maka penggunaan kebijakan akuntansi baru berpotensi pada keharusan perusahaan untuk menyediakan tambahan kompensasi kepada karyawan. Kontrak dan perjanjian seringkali tidak membahas tentang pengaruh kebijakan akuntansi terhadap jumlah yang harus dikompensasikan pada tahun sebelumnya.

IAS 8 memberikan spesifikasi perubahan kebijakan akuntansi tanpa menyentuh masalah pengaruh tidak langsung dari perubahan kebijakan akuntansi, jika terjadi pengaruh tidak langsung maka pengaruh tersebut akan diakui pada periode terjadinya perubahan kebijakan akuntansi.

PENGECUALIAN KARENA KETIDAKPRAKTISAN

Penyajian informasi komparatif untuk periode tertentu yang telah berlalu tidak perlu dilakukan jika dipandang tidak praktis. IAS 8 mencakup definisi tentang ketidakpraktisan dan juga pedoman interpretasinya. Standar menyatakan bahwa penerapan standar dipandang tidak praktis pada saat suatu entitas tidak mampu menerapkannya, meskipun telah dilakukan berbagai upaya untuk menerapkannya. Agar manajemen mampu menyatakan dengan jelas tentang alasan ketidakpraktisan penerapan standar secara retrospektif, maka satu atau lebih dari kondisi sebagai berikut harus dipenuhi:

1. Manajemen telah melakukan berbagai upaya yang sungguh-sungguh untuk melakukan penyesuaian secara retrospektif tetapi tetap tidak mampu melakukannya karena pengaruh dari penerapan kebijakan akuntansi baru tidak dapat ditentukan atau diprediksi, misalnya pada saat tidak tersedia informasi yang mencukupi karena pada saat peristiwa terjadi tidak didokumentasikan secara memadai.
2. Jika kebijakan akuntansi diterapkan secara retrospektif, manajemen harus membuat asumsi tentang tujuan perubahan kebijakan akuntansi di masa lalu, yang dalam praktik sangat sulit untuk mempertanggungjawabkan asumsi tersebut secara objektif.
3. Jika kebijakan akuntansi diterapkan secara retrospektif, manajemen harus membuat estimasi signifikan tentang jumlah atau nilai pelaporan untuk periode yang lalu atau beberapa periode yang lalu, yang dalam praktik sangat sulit untuk dilaksanakan dan dipertanggungjawabkan secara objektif.

KETIDAKMAMPUAN MEMREDIKSI EFEK TERHADAP PERIODE AKUNTANSI TERTENTU

Jika manajemen mampu menentukan jumlah penyesuaian terhadap saldo awal pada setiap komponen ekuitas yang terpengaruh pada awal periode sebelumnya, yang penerapan IFRS secara retrospektif dipandang praktis untuk dilakukan, tetapi manajemen tidak mampu menentukan periode tertentu yang terpengaruh oleh perubahan kebijakan akuntansi, atas keseluruhan periode sebelumnya yang disajikan dalam laporan keuangan, maka untuk menerapkan kebijakan akuntansi baru, IAS 8 mensyaratkan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Menyesuaikan saldo aset dan liabilitas untuk pengaruh kumulatif atas penerapan kebijakan

- akuntansi baru pada penyajian saldo awal periode sebelumnya, yang perhitungan jumlah penyesuaiannya dipandang praktis atau memungkinkan untuk dilakukan.
2. Setiap penyesuaian yang disyaratkan pada langkah 1, diterapkan untuk setiap komponen ekuitas yang terpengaruh pada periode yang bersangkutan (biasanya laba di tahan awal periode).

KETIDAKMAMPUAN MEMPREDIKSI EFEK TERHADAP PERIODE AKUNTANSI SEBELUMNYA YANG MANAPUN

Jika untuk menentukan pengaruh penerapan prinsip akuntansi tertentu terhadap periode sebelumnya dipandang tidak memungkinkan untuk dipraktikkan, maka penerapan prinsip akuntansi yang baru dilakukan secara prospektif. Contoh yang paling umum pada kasus ini adalah pada saat manajemen memutuskan untuk mengubah metode penentuan kos persediaan, misalnya dari FIFO ke Rata-rata Tertimbang. Dalam kasus semacam ini entitas yang melakukan perubahan metode penilaian persediaan harus membuat pengungkapan atas perubahan tersebut, dan tidak perlu menerapkannya secara retrospektif.

Contoh pengungkapan:

Pada tahun 2012, manajemen telah mengubah metode penilaian persediaan dari metode FIFO ke metode Rata-rata Tertimbang. Perubahan metode dilakukan karena manajemen meyakini bahwa metode Rata-rata Tertimbang memberikan hasil yang lebih baik dari kaidah penandingan antara kos dengan pendapatan. Selain itu, dengan penggunaan metode rata-rata tertimbang, metode pengukuran kos persediaan sejalan dengan metode pengukuran kos rata-rata perusahaan di industri yang sama. Perubahan dan pengaruhnya terhadap laba bersih (dalam ribuan rupiah, kecuali untuk laba per lembar saham) dan laba per lembar saham untuk tahun 2012 adalah sebagai berikut:

	Laba (Rugi)	Laba/Saham
Laba (rugi) sebelum perubahan metode	Rp4.800.000,00	Rp4.800,00
Penurunan laba karena perubahan metode	<u>2.200.000,00</u>	<u>2.200,00</u>
Laba (rugi) setelah penyesuaian	<u>Rp2.600.000,00</u>	<u>Rp2.600,00</u>

Manajemen tidak menerapkan perubahan metode akuntansi secara retrospektif ke laporan keuangan periode sebelumnya, karena persediaan awal pada tanggal 1 Januari 2012, dengan menggunakan rata-rata tertimbang nilainya sama dengan jika menggunakan metode FIFO. Sebagai akibat dari perubahan ini, laporan keuangan pada periode ini tidak komparabel dengan laporan keuangan periode-periode sebelumnya. Nilai persediaan per 31 Desember 2012 dengan metode FIFO lebih besar Rp2.200.000,00 dibanding nilai persediaan dengan metode rata-rata tertimbang.

PERUBAHAN AMORTISASI

Aset berwujud dan aset tidak berwujud jangka panjang adalah objek dari depresiasi dan amortisasi, sebagaimana diatur dalam IAS 16 dan IAS 38. Entitas kemungkinan menerapkan perubahan metode depresiasi atau amortisasi dalam rangka menyesuaikan dengan cara konsumsi manfaat ekonomis aset dalam jangka panjang, misalnya metode depresiasi yang dipercepat, jumlah angka tahun atau saldo menurun, diganti dengan metode garis lurus dengan pertimbangan metode garis lurus lebih

tepat untuk alokasi kos aset ke masing-masing periode yang menikmati jasa aset.

Sesuai dengan IAS 16, yang mengatur tentang akuntansi untuk *property, plant, and equipment (PPE)* atau aset berwujud jangka panjang, perubahan metode depresiasi mencakup teknik yang digunakan untuk membuat kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan pengakuan depresiasi atas konsumsi manfaat ekonomi aset dalam jangka panjang. Pedoman yang hampir sama dapat ditemukan pada IAS 38, yaitu pedoman amortisasi aset tidak berwujud. Perubahan kebijakan semacam ini masuk dalam kategori perubahan estimasi akuntansi.

Pada saat suatu perusahaan menerapkan metode depresiasi yang berbeda untuk seluruh aset tetap baru, dengan tanpa mengubah metode depresiasi untuk seluruh aset tetap lama, perubahan semacam ini masuk ke dalam kategori perubahan kebijakan akuntansi. Dalam kasus semacam ini, tidak memerlukan penyesuaian untuk keperluan laporan komparatif, juga tidak memerlukan penyesuaian atas laba ditahan awal periode dan periode sebelumnya, karena perubahan prinsip akuntansi hanya diterapkan pada aset baru, sehingga hanya bersifat prospektif. Yang harus dilakukan adalah membuat pengungkapan atau penjelasan tentang sifat dari perubahan prinsip akuntansi dan pengaruhnya terhadap laba-rugi serta pendapatan per lembar saham pada periode terjadinya perubahan prinsip atau metode akuntansi.

Dalam hal tidak terdapat aturan spesifik tentang kewajiban transisional kebijakan akuntansi, perubahan kebijakan akuntansi diterapkan secara retrospektif sesuai dengan ketentuan yang ada dalam IAS 8 tentang perubahan kebijakan akuntansi yang dilakukan secara suka rela. Jika penerapan ketentuan transisional dari suatu standard menimbulkan dampak terhadap pelaporan periode berjalan atau periode sebelumnya, maka harus dibuat pengungkapan tentang hal-hal sebagai berikut:

1. Bukti bahwa perubahan kebijakan akuntansi telah dilakukan sesuai dengan ketentuan transisional dari standard, termasuk deskripsi tentang ketentuan transisional.
2. Jumlah penyesuaian tahun berjalan dan masing-masing tahun sebelumnya, yang disajikan dalam laporan keuangan.
3. Jumlah penyesuaian yang berhubungan dengan periode-periode sebelumnya yang ada di dalam laporan keuangan komparatif.
4. Bukti bahwa laporan keuangan komparatif telah disajikan ulang, atau bahwa penyajian ulang periode tertentu yang telah berlalu tidak dilakukan karena dipandang tidak praktis.

Jika penerapan ketentuan transisional sesuai dengan standard diharapkan berpengaruh terhadap periode-periode yang akan datang, entitas penyaji laporan keuangan disyaratkan untuk mengungkapkan fakta bahwa perubahan kebijakan akuntansi dilaksanakan sesuai dengan ketentuan transisional yang berlaku, dilengkapi dengan penjelasan tentang pengaruhnya terhadap laporan keuangan periode selanjutnya.

PENUTUP

Berdasarkan paparan di atas dapat disimpulkan bahwa tujuan utama standar akuntansi untuk perubahan kebijakan akuntansi dan estimasi akuntansi adalah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan sebagai sumber utama dalam perencanaan dan pengambilan keputusan bisnis oleh pihak-pihak yang berkepentingan, dan dalam hal ini tidak ada perbedaan prinsip antara US GAAP dengan IFRS. Namun demikian US GAAP menawarkan sejumlah pilihan kebijakan akuntansi yang bisa diadopsi oleh entitas penyaji laporan keuangan, sehingga tujuan penyajian laporan keuangan yang memiliki komparabilitas tinggi tidak sepenuhnya bisa dicapai. IFRS berusaha untuk mengatasi

kelemahan komparabilitas laporan keuangan dengan cara membatasi alternatif pilihan kebijakan akuntansi, serta menuntut adanya pengungkapan yang memadai dalam hal terjadi perubahan kebijakan akuntansi, bahkan menuntut pemberlakuan perubahan kebijakan akuntansi secara retrospektif, jika perubahan kebijakan akuntansi tersebut berpengaruh signifikan terhadap informasi akuntansi periode-periode sebelumnya, kecuali penerapan secara retrospektif dipandang tidak praktis. IFRS menyadari bahwa dalam kasus tertentu, perubahan kebijakan akuntansi bisa jadi justru penting untuk dilakukan agar laporan keuangan menjadi lebih relevan dengan kebutuhan penggunanya, sehubungan dengan hal ini maka IFRS tetap memberikan ruang yang cukup terhadap pemberlakuan perubahan kebijakan akuntansi, sepanjang perubahan kebijakan akuntansi tersebut dilakukan secara transparan melalui pengungkapan dan atau pemberlakuan secara retrospektif, jika dipandang tepat atau memungkinkan untuk dilakukan.

REFERENSI

- AASB (2004). "Framework for the Preparation dan Presentation of Financial Statements". www.aasb.com.au
- Epstain J. Barry, Jermakowicz K. Eva (2010)
- Capgemini (2005). "Transition to IFRS: Main Impact on 2004 Financial Information", www.capgemini.com
- Deloitte (2008). "IFRSs and US GAAP; a Pocket Comparison". www.iasplus.deloitte.co.uk
- Ernst & Young. (2009), *Applying International Financial Reporting Standards*, 2nd edition, John Wiley & Sons Australia Ltd.
- FASB. "FAS 49: Accounting for Product Financing Arrangements". www.xavierpaper.com
- IAS 8. Accounting Policies, Changing in Accounting Estimates and Errors (Revised 2003, Effective 2005; amendment effective 2009)
- IASC Foundation Education. "IAS 2 Inventory: Technical Summary". www.iasb.org "Technical Note Proposal: IAS 2 Inventory", www.cemla.org
- Kieso, Weygandt, and Warfield (2007). *Intermediate Accounting*. Twelfth Edition, John Wiley & Sons (Asia) Pte. Ltd.
- KPMG (2008), "IFRS Compared to Indonesian GAAP", www.kpmg.co.id
- Mirza Ali Abas, Graham J. Holt, and Magnus Orrell, (2006), *IFRS Workbook and Guide*, John Wiley & Sons, Inc., USA

Pricewaterhouse Coopers (2008), "Mapping the Change: IFRS Implementation guide", www.pwc.com/ifrs

_____ (2006), "Adopting IFRS", www.pwc.com/ifrs

Suwardjono (2008). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Laporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE. Yogyakarta.

The KPMG IFRS Institute (2008), *US GAAP to IFRS Conversion: What Audit Committee Members Need to Know*". www.kpmgifsinstitute.com

Turgut, Curuk, (2007). "IAS 2: Inventory". www.ilkerbulat.com

Lefter, Viorel, and Aureliana Geta Roman. "IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting". www.ectap.ro/articole/215.pdf