

UNIFORMITY JALAN MENUJU COMPARABILITY : (Studi terhadap Standar Akuntansi Keuangan Indonesia)

Rustam Hanafi

Fakultas Ekonomi Universitas Islam Sultan Agung Semarang

Abstract:

The accounting information will be more useful when high comparability level. While comparability depends on uniformity. This study investigates whether contents of standard was applied consistence with uniformity concept so that make good decision in accounting. My results indicate that 76,5 % contents of standard was applied consistence with the uniformity concept. The weakness of this study that contents of standard was observed and method was used less comprehensive, therefore this result can't be generalized.

Key words: *Rigid, finite, flexibility, comparability and uniformity*

PENDAHULUAN

Uniformity dilihat sebagai konsep yang mempengaruhi *comparability* (Krisement 1997). Karena *comparability* berkaitan dengan *uniformity*, maka tingkat *comparability* tergantung pada *uniformity* yang disajikan dalam laporan keuangan. Dalam SFAC No. 2 (p.111) disebutkan bahwa:

Information about an enterprise gains greatly in usefulness if it can be compared with similar information about other enterprises and with similar information about the same enterprise for some other period or some other point in time.

Informasi semakin bermanfaat untuk pengambilan keputusan bila informasi tersebut semakin komparabel antar perusahaan yang satu dengan yang lainnya ataupun periode yang satu dengan periode yang lain. Untuk mencapai tingkat komparabel yang lebih baik maka konsep *uniformity* menjadi suatu bagian yang tidak bisa dipisahkan.

Untuk memahami masalah *uniformity*, lebih tepat bila dimulai dengan menganalisa jenis *events* (kejadian/peristiwa). Menurut Wolk et al. (2004), *events* merupakan kejadian ekonomi yang membutuhkan catatan akuntansi. *Event* dapat diklasifikasi menjadi *simple event* dan *complex event*. *Complex events* akan menimbulkan suatu pencatatan yang tidak seragam karena adanya restriksi, kontinjensi dan kondisi yang komplek.

Menurut Wolk et al., ada dua konsep *Uniformity* yaitu *Finite* dan *Rigid* yang telah disusun dalam literatur akuntansi. Disamping dua konsep itu, juga diperkenalkan istilah *flexibility* (Dye and Verrechia, 1995). Untuk itu pembahasan utama dalam tulisan ini adalah apakah Standar Keuangan Akuntansi yang diterapkan di Indonesia konsisten atau tidak konsisten dengan

konsep *uniformity*? tentu dalam tulisan ini tidak semua akan dibahas namun sebagian saja yang akan dibahas, dan diharapkan bisa merepresentasikan apakah standar yang kami gunakan mempunyai tingkat *uniformity* yang baik.

LANDASAN TEORI

Events

Transaksi merupakan *events* (kejadian) ekonomi dan kejadian keuangan yang dicatat dalam akun perusahaan. Dalam SFAC No.6 (p.135) *event* didefinisikan sebagai “*An event is a happening of consequence to an entity*”.

Jenis transaksi dikelompokkan menjadi dua, pertama transaksi eksternal, terjadi antar entitas, antara perusahaan dengan karyawan, perusahaan dengan investor dan perusahaan dengan kreditor. Yang kedua, transaksi internal, misalnya: pengakuan depresiasi, penyelesaian produk dalam proses.

Sedangkan *Events* (kejadian) berdasarkan kompleksitasnya terdiri:

1. *Complex events*, terjadinya variabel signifikan yang mendorong terjadinya perbedaan pencatatan, biasanya diikuti oleh restriksi, kontinjensi dan kondisi yang kompleks, menghasilkan situasi yang kompleks yang berbeda dan sulit untuk mencapai tingkat pencatatan yang seragam. Gambaran situasi seperti ini disebut *effect of circumstances* atau *relevant circumstances*. Misalnya, sewa guna usaha, akuisisi saham untuk tujuan pengendalian, membedakan pola manfaat ekonomis aktiva tetap dan aktiva tidak berwujud yang dapat didepresiasi, dan hutang pajak ditangguhkan yang berasal dari alokasi pajak penghasilan dengan jangka waktu yang tak terbatas atau menurun selama waktu yang direncanakan.
2. *Simple events*, merupakan kejadian yang tidak mempunyai variabel ekonomis secara signifikan yang akan berdampak pada pencatatan yang berbeda, misalnya pembayaran jasa dan pembelian barang dagangan.

Relevant Circumstances

Relevant Circumstances, merupakan suatu keadaan signifikan secara ekonomis yang dapat mempengaruhi kejadian-kejadian yang sama secara luas. Keadaan signifikan secara ekonomis merupakan kondisi umum atau faktor yang terkait dengan kejadian yang diharapkan mempengaruhi timbulnya atau waktu aliran kas.

Menurut Sorter et al. (1987), ada dua jenis *relevant circumstances*, pertama *present magnitudes*, yaitu kondisi yang diketahui pada saat kejadian, misalnya prosentase kepemilikan saham. Yang kedua *future contingencies*, yaitu faktor yang hanya dapat diketahui kemudian, misalnya depresiasi dalam penentuan pola manfaat atau pemakaian aktiva tetap, amortisasi aktiva tidak berwujud (seperti *goodwill*, biaya litbang) dan depresi sumber daya alam.

Relevant Circumstances merupakan aspek yang sangat penting dalam masalah *uniformity*. Kemudian pertanyaan yang timbul apakah manajemen mempunyai pilihan dalam menentukannya. Menurut Powell (1965), pengaruh

manajemen merupakan pertimbangan penting yang menyebabkan penggunaan metoda akuntansi yang berbeda. Pemilihan metode akuntansi mungkin valid, tetapi masalah pemilihan metode akuntansi mungkin dipengaruhi oleh motivasi manajemen yang berbeda dengan arah *relevant circumstances*. Motivasi tersebut misalnya, memaksimalkan laba jangka pendek dalam pelaporan jika kompensasi manajerial berdasarkan laba tersebut, meminimalkan laba jangka pendek jika terdapat kekhawatiran adanya intervensi pemerintah terkait dengan *antitrust*, meratakan laba (*smoothing income*) untuk menunjukkan kepada pemegang saham bahwa perusahaan mempunyai risiko yang cukup rendah.

Karena manajemen berpotensi untuk mengubah atau menyimpangkan pengukuran laba, Cadenhead (1970), mengusulkan pembatasan *relevant circumstances* dengan elemen yang melampaui kendali manajemen. Elemen ini disebut *environmental conditions*. *Environmenta conditions* membedakan perusahaan dan membawa pada biaya pengukuran yang terlalu berlebihan atau tingkat verifiabilitas relatif rendah terhadap metode akuntansi yang dikehendaki.

Jika *environmental conditions* mempunyai kedua kualitas di atas, Cadenhead menyebutnya *circumstantial variables*, misalnya pada penggunaan metode identifikasi khusus pada penilaian persediaan, biaya pencatatan akan besar sekali pada perusahaan retail yang mempunyai banyak persediaan dengan nilai perunit yang rendah. Jika nilai yang dapat direalisasi diperoleh, biaya penyelesaian akan sulit diprediksi pada beberapa industri dan menyebabkan tingkat verifiabilitas yang rendah. Hanya dalam kasus *circumstantial variables*, Cadenhead memperbolehkan penyimpangan metode akuntansi yang telah ditentukan secara rigid.

Finite, Rigid dan Flexibility

Finite uniformity berusaha mencoba menyamakan metode akuntansi yang ditentukan dengan *relevant circumstance* dalam situasi yang sama secara umum. Istilah *finite* yaitu mempunyai batas atau limit, tidak terlalu besar atau terlalu kecil untuk diukur. Contoh *finite uniformity* adalah SFAS No.13 tentang leasing jangka panjang, jika periode *lease* 75% atau lebih dari umur ekonomis aktiva, maka dilakukan kapitalisasi terhadap leasing dan sebaliknya tidak dilakukan kapitalisasi leasing. Ketentuan ini hanya salah satu dari empat standar leasing. Kesulitan yang terlihat adalah standar ini menetapkan batasan yang eksak, bukan continuum, sehingga akan terjadi kesulitan apabila angka persentase berada di dekat 75% (misalnya 60% atau 70%). Seterusnya, terbuka kemungkinan jika manajemen tidak menginginkan kapitalisasi, dengan memperpanjang umur ekonomis aktiva atau memperpendek periode leasing.

Rigid uniformity adalah formulasi keseragaman alternatif. *Rigid uniformity* berarti menentukan metode akuntansi untuk transaksi yang secara umum sama walaupun terdapat *relevant circumstances*. Contoh *rigid uniformity* SFAS No.2 yang meminta pembebanan biaya penelitian dan pengembangan pada periode terjadinya walaupun manfaatnya ada di masa yang akan datang. SFAS

No.109 yang meminta alokasi pajak penghasilan harus digunakan, walaupun tidak ada antisipasi pengembalian hutang pajak sepanjang masa yang akan datang.

Dalam kasus *research and development* SFAS No 2 diterapkan *rigid uniformity*. Akan lebih *representational faithfulness* bila biaya *research and development (successful effort)* sebagai *finite uniformity*, misal dalam akuntansi minyak dan gas, yaitu jika *research and development* dalam metode *successful efforts* maka dikapitalisasi dan jika gagal maka dibebankan sebagian biaya pada tahun terjadinya. Pendekatan *finite uniformity* akan lebih *relevant* tetapi kurang *verifiable*. Sterling (1985), ia melihat bahwa *representational faithfulness* dalam konteks *binary*, bahwa dalam pengukuran karakteristik aset bisa *representational faithfulness* atau tidak. Dalam hal manfaat pengambilan keputusan Sterling percaya *representational faithfulness* merupakan karakteristik utama dari *usefulness* yang tidak dapat di-"trade off" dengan *variability*, walaupun dalam beberapa kualitas pengukuran kurang tepat.

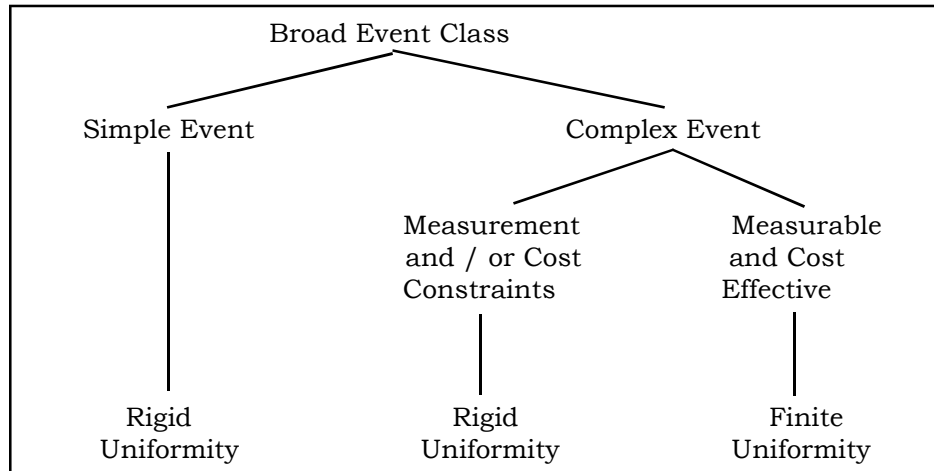
Flexibility merupakan masalah *uniformity* dan telah banyak digunakan dalam ketentuan akuntansi. Menurut Grady (1965), penerapan situasi *flexibility* tidak dilihat pada *relevant circumstances* tetapi lebih pada penggunaan metode akuntansi yang ada, dimana perusahaan mempunyai keleluasaan untuk memilihnya. Bahkan *flexibility* merupakan hal yang umum dalam Prinsip Akuntansi Berterima Umum. Misal persediaan dan Harga Pokok Penjualan (*cost of goods sold*). Aliran fisik aktual tidak melihat pada definisi *relevant circumstance*. Meskipun demikian perusahaan bisa memilih diantara metode FIFO, LIFO, dan rata-rata tertimbang. Misal, mungkin perusahaan akan merasa lebih cocok menggunakan LIFO ketika pada situasi *income tax*. Begitu juga dengan penggunaan metode FIFO atau rata-rata tertimbang, LCM (*lower of cost or market*) *modification* diperlukan. LCM sendiri merupakan prosedur penilaian yang sederhana yang telah melekat pada metode FIFO dan rata-rata tertimbang untuk tujuan konservatisme.

Depresiasi merupakan contoh lain dari *flexibility*, menurut Powell (1961) Estimasi pola pemakaian aset memberikan potensi *relevant circumstance*. Tetapi pilihan antara berbagai metode seperti garis lurus, metode dipercepat dan metode anuity merupakan kebijakan manajemen dan kebutuhannya tidak dikaitkan dengan estimasi pola pemakaian aset.

Menerapkan *Uniformity* Kebijakan Akuntansi

Bagaimana konsep *finite uniformity*, *rigid uniformity* dan *flexibility* digunakan dalam perumusan kebijakan akuntansi? Menurut konsep Wolk et al. (1992), *flexibility* seharusnya bisa dihilangkan. Dalam berbagai kategori *event*, jika mungkin melihat *relevant circumstance* dan dapat diukur dan diimplementasikan dengan cara *cost-effective*, *finite uniformity* seharusnya bisa diimplementasi. Jika kategori *event* merupakan *simple event* atau *complex event* yang tidak dapat dinilai dengan cara *cost-effective* maka *rigid uniformity* seharusnya bisa diterapkan. Hubungan tersebut bisa dilihat dari gambar berikut:

Gambar 1. Instituting Uniformity



Sumber: Wolk and Heaston (1992)

PEMBAHASAN

Berdasarkan konsep *uniformity* yang ditawarkan Wolk and Heaston, penulis akan melakukan analisa terhadap *events* yang telah diatur dalam standar apakah *events* yang diatur dalam standar sesuai dengan konsep *uniformity*. Untuk memudahkan analisa ini, penulis membuat langkah-langkah atau kategori didasarkan pada konsep *uniformity* yang digambarkan oleh Wolk and Heaston. Adapaun langkah-langkah atau kategori tersebut:

1. Menghilangkan *fleksibility*.
2. *Simple event* menggunakan *rigit uniformity*
3. Jika *complex event* atau *relevant circumstance* dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* yang diterapkan.
4. Jika *complex event* yang tidak dapat dinilai dengan cara *cost-effective* maka *rigid uniformity* yang diterapkan.

PSAK No 14, Persediaan (reformat 2007)

Menurut paragraf 05, persediaan harus diukur berdasarkan biaya atau nilai realisasi bersih, yang lebih rendah (*the lower and net realizable*). Paragraf 06, Biaya persediaan harus meliputi semua biaya pembelian, biaya konversi dan biaya lain yang timbul sampai persediaan berada dalam kondisi dan tempat yang siap dijual atau dipakai. Paragraf 20, Biaya persediaan, kecuali yang disebut dalam paragraf 18 (identifikasi khusus) harus menggunakan rumus biaya masuk pertama keluar pertama (MPKP atau FIFO), rata-rata tertimbang (*weight average cost method*). Atau masuk terakhir keluar pertama (MTKP atau LIFO).

Dalam hal pengakuan perolehan persediaan termasuk *simple event* sehingga *rigid uniformity* digunakan. Sedangkan untuk penentuan persediaan berikutnya merupakan *complete event* atau *relevant circumstance* yang dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* yang diterapkan. Bila berdasarkan standar di atas, dalam hal penentuan nilai persediaan setelah harga perolehan masih mengandung *flexibility* yaitu adanya beberapa metode yang diperkenankan FIFO, LIFO dan rata-rata tertimbang, kecuali paragraf 18 yang menggunakan identifikasi khusus yaitu untuk persediaan barang yang tidak bisa diganti dengan barang lain dan barang yang dihasilkan dan dipisahkan untuk proyek tertentu.

PSAK No 15, Investasi dalam Perusahaan Asosiasi (reformat 2007)

Berdasarkan paragraf 02, khususnya 15.1 baris 49 dan 15.2 baris 2, pencatatan awal sesuai dengan harga perolehan. Sedangkan paragraf 04, jika investor memiliki, baik langsung maupun tidak langsung melalui anak perusahaan, 20 % atau lebih dari hak suara pada perusahaan investee, maka dipandang mempunyai pengaruh signifikan. Begitu sebaliknya jika kurang dari 20% hak suara, maka dianggap tidak memiliki pengaruh signifikan. Jika investor memiliki pengaruh yang signifikan, maka investasi pada investee dicatat dengan menggunakan metode ekuitas. Sebaliknya bila tidak mempunyai pengaruh menggunakan metode biaya.

Dalam hal perolehan awal, investasi merupakan *simple event* karena dicatat sesuai dengan harga perolehannya, dalam hal ini standar sudah sesuai sebagaimana halaman 15.1 baris 48 dan 15.2 baris 1, baik metode ekuitas maupun metode biaya dicatat sesuai dengan harga perolehannya. Sedangkan untuk penilaian investasi berikutnya merupakan *complex event* atau *relevant circumstance* yang dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* sehingga termasuk *finite uniformity*. Dan standar telah melakukan dengan pendekatan dua metode yaitu metode ekuitas dan biaya yang didasarkan pada prosentase kepemilikannya.

PSAK No 16, Persediaan (revisi 2007)

Paragraf 15, suatu aset tetap yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai aset pada awalnya harus diukur sebesar biaya perolehannya. Paragraf 65, berbagai metode dapat digunakan untuk mengalokasikan jumlah yang disusutkan secara sistematis dari suatu aset selama umur manfaatnya. Metode tersebut antara lain metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun (*diminishing balance methode*), dan metode jumlah unit (*sum of the unit method*).

Dalam hal perolehan aktiva tetap termasuk *simple events*. Sedangkan untuk penentuan persediaan berikutnya termasuk *complexity event* atau *relevant circumstance* yang dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* yang diterapkan. Bila melihat standar diatas, penentuan nilai aset tetap akhir periode, masih dipengaruhi penyusutan yang

mempunyai unsur *flexibility*, karena adanya beberapa metode yang diperbolehkan.

PSAK No 20, Riset dan Pengembangan (digantikan oleh PSAK 19 (revisi 2000))

Dalam PSAK No 19, Riset dan Pengembangan dipisahkan yaitu tahap Tahap Riset dan Tahap Pengembangan. Untuk tahap riset dalam paragraf 36, perusahaan tidak boleh mengakui aset tidak berwujud yang timbul dari **riset** (atau dari tahap riset pada suatu proyek internal). Pengeluaran untuk tahap riset pada suatu (atau tahap riset pada suatu proyek internal) diakui sebagai **beban** pada saat terjadinya. Hal ini dipertegas lagi paragraf 37.

Contoh kegiatan riset adalah:

- (a) Kegiatan yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru;
- (b) Pencarian, evaluasi dan seleksi penerapan temuan riset atau pengetahuan lainnya.
- (c) Pencarian alternatif bahan baku, peralatan produk, proses, sistem atau jasa dan
- (d) Perumusan, desain, evaluasi dan seleksi berbagai alternatif kemungkinan bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem atau jasa.

Dikatakan sebagai tahap pengembangan bila bisa menunjukkan item-item sebagaimana paragraf 39. Dalam paragraf 40, dalam tahap pengembangan kadang kadang perusahaan dapat mengidentifikasi aset tidak berwujud dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan kemungkinan manfaat ekonomis masa depan. Hal itu dimungkinkan karena tahap pengembangan suatu proyek lebih maju jika dibandingkan dengan tahap riset.

Contoh –contoh kegiatan pengembangan:

- (a) Desain, kontruksi, serta pengujian prototipe dan model sebelum produksi
- (b) Desain peralatan, cetakan dan pewarnaan yang melibatkan teknologi baru
- (c) Desain, kontruksi dan operasi pabrik percontohan yang skala tidak ekonomis untuk produksi komersial; dan
- (d) Desain, kontruksi, dan pengujian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem atau jasa yang baru atau yang diperbaiki

Sedang paragraf 42, bila memungkinkan sebagai aset tidak berwujud maka tetap mengacu pada PSAK No 48 tentang Penurunan Nilai Aset.

Jadi biaya riset dan pengembangan merupakan *complex event* atau *relevant circumstance*. Dengan adanya pemisahan dalam standar menjadi tahap riset dan tahap pengembangan lebih memberikan arah pada *uniformity*. Untuk tahap riset, sulit untuk mengukur biaya riset terhadap manfaat ekonomi masa depan maka hal ini sesuai dengan kategori keempat yaitu jika *complex event* yang tidak dapat dinilai dengan cara *cost-effective* maka *rigid uniformity* yang diterapkan. Dan untuk tahap pengembangan bisa dimasukkan pada kategori keempat yaitu jika *complex event* atau *relevant circumstance* dapat diukur

dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* yang diterapkan. Jadi standar tersebut telah sesuai dengan konsep *uniformity*.

PSAK No 22, Penggabungan Usaha (reformat 2007)

Paragraf 09, dalam akuntansi penggabungan usaha, substansi dari suatu akuisisi berbeda dengan penyatuan kepemilikan dan substansi transaksi tersebut perlu direfleksikan dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, metode akuntansi yang berbeda digunakan untuk masing-masing. Jadi secara garis besar dalam penggabungan ini dikelompokkan menjadi dua yaitu akuisisi dan penyatuan kepemilikan.

Untuk akuisisi, paragraf 10, pada dasarnya, untuk semua penggabungan usaha, salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh kendali atas perusahaan lain. Pengendalian (*control*) diasumsikan diperoleh apabila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh lebih dari 50% hak suara pada perusahaan lain, kecuali apabila dapat dibuktikan sebaliknya bahwa tidak terdapat pengendalian walaupun pemilikan lebih dari 50%. Meskipun salah satu dari perusahaan yang bergabung tidak memiliki lebih dari 50% hak suara pada perusahaan lain, perusahaan pengakuisisi mungkin tetap dapat diidentifikasi apabila salah satu perusahaan yang bergabung memperoleh: (a) kekuasaan (*power*) lebih dari 50% hak suara atas perusahaan yang lain tersebut berdasarkan perjanjian dengan investor lain; (b) kekuasaan (*power*) untuk mengatur kebijakan keuangan dan operasi perusahaan lain tersebut berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian; (c) kekuasaan untuk mengangkat dan memberhentikan sebagian besar anggota pengurus perusahaan yang lain tersebut; (d) kekuasaan untuk mendapatkan hak suara mayoritas dalam rapat direksi perusahaan yang lain tersebut. Sedangkan paragraf 17, Penggabungan usaha melalui akuisisi harus dipertanggungjawabkan dengan menggunakan metode pembelian sebagaimana diatur pada paragraf 19 - 56.

Untuk penyatuan kepemilikan, paragraf 13 Dalam keadaan tertentu, mungkin sulit sekali mengidentifikasi pengakuisisi. Tidak ada pihak dominan yang timbul dari penggabungan tersebut, akan tetapi para pemegang saham perusahaan yang bergabung bersama-sama mengendalikan seluruh (atau secara efektif seluruh) aktiva neto dan operasi. Di samping itu, manajemen perusahaan-perusahaan yang bergabung menjadi bagian dari manajemen perusahaan gabungan. Akibatnya, para pemegang saham perusahaan yang bergabung bersama-sama berbagi risiko dan manfaat atas perusahaan gabungan tersebut. Penggabungan usaha demikian diperlakukan sebagai penyatuan kepemilikan (*uniting of interest*).

Penggabungan usaha merupakan , merupakan *complex event* atau *relevant circumstance* yang dapat diukur dan diimplementasikan dengan cara *cost-effective* sehingga termasuk *finite uniformity*. Dan standar telah melakukan dengan pendekatan dua metode yaitu metode pembelian dan penyatuan kepemilikan dan biaya yang didasarkan pada prosentase kepemilikannyakurang atau lebih dari 50%.

Kemudian dari akuisisi ini dengan menggunakan metode pembelian maka kemungkinan bisa timbul biaya selisih antara harga perolehan dan nilai wajar perusahaan yang diakuisisi, bila terjadi selisih lebih antara biaya perolehan dan bagian (*interest*) perusahaan pengakuisisi atas nilai wajar aset dan kewajiban yang dapat diidentifikasi pada tanggal transaksi pertukaran diakui sebagai **goodwill** dan disajikan sebagai aset (paragraf 37). Begitu sebaliknya maka timbul **goodwill negatif**. Pengakuan *goodwill* sebenarnya termasuk *simple events*, setelah terjadi dari proses sebelumnya (penggabungan usaha) yang *complex event*.

Permasalahan yang timbul adalah proses penilaian berikutnya dari *goodwill*, penilaian ini merupakan *complex events* yaitu berapa lama nilai ekonomis yang diakui, dan bagaimana metode amortisasinya. Bila kita lihat standar tersebut pada paragraf 42 yaitu karena *goodwill* merupakan manfaat ekonomi masa depan hasil sinergi atau sebagai hasil suatu aset tidak mungkin diakui, maka seringkali sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Karenanya, untuk tujuan akuntansi, Pernyataan ini menentukan secara arbiter batas maksimum periode amortisasi. Anggapan yang digunakan dalam pernyataan ini adalah bahwa *goodwill* biasanya tidak mempunyai masa manfaat melebihi **lima tahun**. Namun, dalam keadaan tertentu dapat terjadi bahwa *goodwill* secara jelas berkaitan dengan suatu aset sehingga diharapkan dapat memberikan manfaat kepada perusahaan pengakuisisi selama masa manfaat aset yang bersangkutan.

Jadi jelas bahwa untuk mengukur nilai manfaat masa depan dari *goodwill* tidaklah mudah sehingga dalam standar tersebut ada keraguan untuk menerapkan konsep *rigid uniformity* karena masih sedikit *flexibility*. Dikatakan sedikit *flexibility*, karena ada suatu usaha untuk membatasi *flexibility* yaitu bisa dilihat pada paragraf paragraf 66 yang menghendaki adanya pengungkapan penjelasan tentang alasan dan pertimbangan yang digunakan apabila masa goodwill lebih dari lima tahun. Dan juga alasan yang tepat dalam menggunakan metode selain metode garis lurus. Penulis membuat kesimpulan dari standar ini khususnya untuk *goodwill* mendekati *rigid uniformity* (rigid).

PSAK No 29, Akuntansi Minyak dan Gas Bumi

Dalam lampiran 3, Di dalam industri minyak dan gas bumi dikenal dua metode akuntansi utama yang berlaku dan dapat diterima secara umum yaitu metode *Full Cost* (FC) dan metode *Successful Efforts* (SE).

Kedua metode tersebut sangat berbeda satu sama lainnya dengan perbedaan utama yang terletak pada perlakuan akuntansi terhadap sumur *dry hole* dan biaya eksplorasi lainnya, Di samping itu terdapat juga perbedaan yang menyangkut akuntansi untuk sebagian besar bentuk pemindahan hak penambangan dan dasar perhitungan deplasi, depresiasi serta amortisasi.

1. Metode Full Cost

Metode FC didasarkan pada teori 'Single Asset' yang memandang bahwa semua kekayaan dari perusahaan minyak dan gas bumi sebagai satu kesatuan

asset. Semua biaya sebelum mencapai tahap produksi **dikapitalisasi** dan kemudian diamortisasi secara prorata.

2. Metode *Successful Efforts*

Berbeda dengan metode FC yang didasarkan pada teori *single asset*, metode SE didasarkan pada teori "*Multiple Asset*" yang menganggap kekayaan perusahaan yang tertanam dalam setiap cadangan sebagai kesatuan asset. Perlakuan akuntansi atas biaya eksplorasi *dry hole*, pemindahan hak penambangan dan dasar perhitungan amortisasi adalah sebagai berikut :

Pengakuan kos terhadap minyak dan gas merupakan *complex events* yang sulit diprediksi nilai ekonomis dari kegiatan eksplorasi yang ada. Namun dengan alat dan teknologi yang canggih saat ini, nilai ekonomis yang terkandung dalam perut bumi lebih mudah diprediksi atau diukur. Sehingga *complex events* ini lebih mendekati dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* sehingga lebih tepat dengan menggunakan *finite uniformity*. Sedangkan standar memberlakukan dua metode *Successful Efforts* mengadopsi konsep *finite uniformity* sedangkan *Full Cost* dengan mengadopsi konsep *rigid uniformity*.

PSAK No 30, Sewa (revisi 2007).

Menurut paragraf 04, sewa (*lease*) adalah suatu perjanjian dimana lessor memberikan hak kepada lessee untuk menggunakan suatu aset selama periode yang disepakati. Sebagai imbalannya, lessee melakukan pembayaran atau serangkaian pembayaran kepada lessor.

Dalam standar ini hanya diperkenalkan dua jenis sewa yaitu sewa pembiayaan (*finance lease*) dan sewa operasi (*operating lease*). Sewa pembiayaan yaitu sewa yang mengalihkan secara substansial seluruh resiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan suatu aset. Hak milik pada akhirnya dapat dialihkan, dapat juga tidak dialihkan. Sewa operasi adalah sewa yang selain sewa pembiayaan.

Untuk sewa pembiayaan pada paragraf 16, pada awal sewa leasing mengakui sebagai aset dan kewajiban dalam neraca sebesar nilai wajar aset sewaan atau sebesar nilai kini dari pembayaran sewa minimum. Jika nilai kini lebih rendah dari nilai wajar. Sedangkan pembayaran sewa untuk operasi diakui sebagai beban dengan dasar garis lurus selama masa sewa kecuali terdapat dasar sistematis lain yang dapat lebih mencerminkan pada waktu dari manfaat aset yang dinikmati pengguna.

Sewa merupakan *complex event* Jika *complex event* atau *relevant circumstance* dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* yang diterapkan dan standar ini telah menggunakan konsep *finite uniformity*, dimana suatu sewa masuk sewa pembiayaan dan sewa operating tergantung pada adanya pemindahan mengalihkan secara substansial seluruh resiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan suatu aset.

PSAK No 32, Akuntansi Kehutanan

Yang menjadi perhatian dalam masalah akuntansi kehutanan dalam tulisan **biaya perencanaan** dan **biaya penanaman**. *Biaya perencanaan*, yaitu biaya-biaya yang berhubungan dengan perolehan Hak Pengusahaan Hutan (HPH) termasuk luran Hak Pengusahaan Hutan (IHPH), biaya penyusunan Rencana Karya Pengusahaan Hutan (RKPH) dan Rencana Karya Lima Tahunan (RKL) **dikapitalisasikan** secara terpisah sebagai beban ditangguhkan dan diamortisasikan selama masa manfaatnya sebagai biaya produksi (lembar 32.2 baris 49)

Biaya penanaman, yaitu Biaya yang berhubungan dengan kegiatan penanaman pada hutan alam dibebankan sebagai **biaya produksi** hasil hutan. Sedangkan biaya berhubungan dengan usaha penanaman bukan untuk diproduksi, misalnya penanaman untuk hutan lindung, disajikan sebagai beban lain-lain (32.4 baris 1).

Untuk biaya perencanaan dan penanaman, keduanya merupakan *complex event*, namun untuk biaya perencanaan, kontribusi terhadap nilai manfaat ekonomis masa depan sulit diukur sehingga akan lebih tepat dikelompokkan kategori keempat dengan konsep *rigid uniformity*. Meskipun standar mengkapitalisasi biaya ini namun tetap menggunakan *rigid uniformity* sehingga masih sesuai dengan kategori keempat yaitu Jika *complex event* yang tidak dapat dinilai dengan cara *cost-effective* maka *rigid uniformity* digunakan.

Namun untuk biaya penanaman sebenarnya lebih mudah terukur dan lebih mudah diperkirakan untuk nilai manfaat ekonomis masa depan bila dibanding dengan biaya perencanaan. Sehingga lebih tepat bila dimasukkan dalam kategori ketiga yaitu jika *complexity event* atau *relevant circumstance* dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* seharusnya diterapkan namun dalam standar ini menggunakan konsep *rigid uniformity*.

PSAK No 46, Pajak Penghasilan (reformat 2007)

Dalam masalah pajak penghasilan yang menjadi fokus perhatian yaitu adanya kewajiban pajak tangguhan dan aset pajak tangguhan. Definisinya sebagai berikut, Kewajiban pajak tangguhan (*deferred tax liabilities*) adalah jumlah pajak penghasilan terutang (*payable*) untuk periode mendatang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak. Sedangkan aset pajak tangguhan (*deferred tax assets*) adalah jumlah pajak penghasilan terpulihkan (*recoverable*) pada periode mendatang sebagai akibat adanya: a) perbedaan temporer yang boleh dikurangkan, dan b) sisa kompensasi kerugian.

Paragraf 30, aset dan kewajiban pajak tangguhan harus diukur dengan menggunakan tarif pajak yang akan berlaku pada saat aset dipulihkan atau kewajiban dilunasi, yaitu dengan tarif pajak (peraturan pajak) yang telah berlaku atau yang telah secara substantif berlaku pada tanggal neraca.

Aset dan kewajiban pajak tangguhan merupakan *complex event* karena adanya perbedaan temporer dan hal ini akan berjalan terus. Namun karena

masih terukur dalam pembahasan ini dikelompokkan dengan kategori ketiga yaitu jika *complexity event* atau *relevant circumstance* dapat diukur dan diimplemetasikan dengan cara *cost-effective* maka *finite uniformity* syang diterapkan. Dan standar telah menggunakan konsep ini juga.

Dari berbagai pembahasan standar di atas, dapat kami rangkum dalam tabel berikut :

PSAK No	Events	Simple Events	Complex Events		standar saat ini	seharusnya/ usulan
			Measurement and/ or cost constraints	Measurable and cost effective		
14	Perolehan persediaan (awal)	√			rigid	rigid
	Penilaian persediaan (berikutnya)			√	flexibility	finite
15	Perolehan investasi (awal)	√			rigid	rigid
	Penilaian Investasi (berikutnya)			√	finite	finite
16	Perolehan aset tetap (awal)	√			rigid	rigid
	Penilaian aset tetap (berikutnya)			√	flexibility	finite
19	Biaya Riset		√		rigid	rigid
	Biaya pengembangan			√	finite	finite

Berdasarkan tabel diatas dapat kita simpulkan bahwa sekitar 76,5 % standar konsisten dengan konsep *uniformity*.

KESIMPULAN

Dari pembahasan standar diatas, dengan menganalisa berdasarkan konsep *uniformity* Wolk and Heaston dapat disimpulkan bahwa Prinsip Standar Akuntansi Keuangan sekitar 76,5 % sesuai dengan konsep *uniformity*. Artinya masih banyak faktor pertimbangan lain yang bisa mempengaruhi dalam penyusunan standar misalnya faktor ekonomi, politik dan budaya.

Namun patut dicatat bahwa kesimpulan di atas tidak bisa digeneralisasi karena hanya sebagian kecil standar yang dibahas. Sedangkan metode yang dipakai hanya mengacu konsep Wolk and Heaston saja.

DAFTAR PUSTAKA

- Cadenhead, Gary, 1970, *Differences Circumstances: Fact or Fantasy?*, Abacus
- Dye, Ronald and Robert Verrechia, 1995, *Discretion vs Uniformity: Chois Among GAAP* , Accounting Review.
- Grady, Paul, 1965, *Inventory of GenerallyAccepted Accounting Principle for Business Enterprises*, Accounting Research Study.
- IAI, 2007, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta, Salemba Empat
- Krisement, Vera, 1997, *An Approach for Measuring the Degree of Comparability of Financial Accounting Information* , Accounting Review
- Powell, Weldon, 1965, *Putting Uniformity in Finacial Accounting and Auditing* , Accounting Horizon.
- Sterling, Robert R., 1989, *An Essay on Recognition*, The university of Sidney: Accounting Research Centre.
- Sorter, G and M. Ingberman, 1987, *The Implicit Criteria for the Recognition, Quantification and Reporting Of Accounting Events* , Journal of Accounting, Auditing and Finance.
- Wolk, Harry I, and Patrick Heaston, 1992, *Toward the Harmonization of Accounting Standard: An Analitical Framework* , The International Journal of Accounting.
- Wolk, Harry I, James L Dodd and M.G Tearney, 2004, *Accounting Theory; Conceptual Issues in a Political and Economic Environtment* , 6E, South-Wesstern.