

KONSISTENSI PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN PUBLIK: ANALISIS KRITIS ATAS OPINI AUDITOR DAN LAPORAN KEUANGAN AUDITAN TAHUN 2000

Yulius Jogi Christiawan

*Staf Pengajar Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi - Universitas Kristen Petra
Email: yulius@peter.petra.ac.id*

Tjiptohadi Sawarjuwono

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi - Universitas Airlangga

Abstrak: Laporan keuangan audit perusahaan publik harus memiliki konsistensi dalam penyajian. Ketidakkonsistenan penyajian akan menyulitkan penggunaan alat analisis dan hasil analisis dapat menyesatkan. Penelitian ini melakukan analisis kritis terhadap opini auditor independen dan laporan keuangan audit tahun 2000 untuk melihat sejauh mana laporan keuangan tersebut disajikan secara konsisten dan jika terjadi ketidakkonsistenan penyajian, apakah cukup memadai dijelaskan. Hasil penelitian ini mengidentifikasi adanya ketidakkonsistensian penyajian pada laporan keuangan audit tahun 2000 perusahaan publik

Kata kunci: konsistensi penyajian, laporan keuangan, opini auditor, catatan atas laporan keuangan.

Abstract: Audited financial statements of public companies must be presented consistently. Inconsistency of audited financial statements would have some impacts on their financial measurements. The utilizing of financial measurements might be difficult and misleading. This research critically analyzes independent auditors' opinions and audited financial statements published at the end of year 2000. Its objective is to examine the consistency of the presentation of the audited financial statements and if there are some inconsistencies, whether appropriately explain in their opinions. The result indicates the existences of inconsistencies in the audited financial statements of the public companies during the observation period.

Keywords: inconsistency presented, financial statement, auditor opinion, notes to financial statement.

Konsistensi dalam penyajian laporan keuangan perusahaan publik adalah sangat penting, karena laporan keuangan tahunan perusahaan publik merupakan informasi keuangan yang dipublikasikan kepada masyarakat (investor, calon investor, kreditor dan pemakai lainnya dan akan dianalisis untuk mendukung keputusan investasi, kredit atau lainnya (FASB 1984). Agar dapat dianalisis dengan menggunakan teknik yang ada, laporan keuangan harus memiliki konsistensi dalam penyajian (Palepu 2000) dan disajikan dalam format yang mudah dimengerti (Maines 2000). Ketidakkonsistenan penyajian akan menyulit-

kan dalam penggunaan alat analisis dan bahkan hasil analisis bisa menyesatkan. Karena itulah maka laporan keuangan perusahaan publik harus diaudit oleh auditor independen (Arens 2000).

Konsistensi penyajian laporan keuangan yang dimaksud di sini adalah kesamaan dalam klasifikasi akun yang ada dalam laporan keuangan yang biasanya diterbitkan dalam bentuk perbandingan dua tahun. Sebagai contoh seperti terlihat dalam tabel 1, laporan keuangan tahun 2000 yang diterbitkan pada laporan tahunan tahun 2000 haruslah konsisten penyajiannya dengan laporan keuangan tahun 2000 yang diterbitkan pada laporan keuangan tahunan tahun 2001, yang digunakan sebagai pembanding laporan keuangan tahun 2001. Seorang analis yang melakukan analisis laporan keuangan tahun 2001 dengan perbandingan tahun 2000 akan memperoleh hasil yang menyesatkan jika ternyata laporan keuangan tahun 2000 berubah penyajiannya dibanding dengan yang diterbitkan pada laporan tahunan tahun 2000.

Tabel 1. Contoh Penyajian Neraca

	Konsisten				Tidak Konsisten			
	Lap. tahunan 2001		Lap. tahunan 2000		Lap. tahunan 2001		Lap. tahunan 2000	
	2001	2000	2000	1999	2001	2000	2000	1999
AKTIVA:								
Aktiva Lancar	150	100	100	70	150	120	100	70
Aktiva Tetap	1,100	900	900	825	1,100	900	900	825
Aktiva Lain-lain	60	50	50	30	60	30	50	30
Jumlah	1,310	1,050	1,050	925	1,310	1,050	1,050	925
KEW. & EKUI:								
Kew. Lancar	75	50	50	35	75	50	50	35
Kew. Jk panjang	750	500	500	450	750	500	500	450
Ekuitas	485	500	500	440	485	500	500	440
Jumlah	1,310	1,050	1,050	925	1,310	1,050	1,050	925
Current ratio	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.40	2.00	2.00

(Sumber: Penulis)

Berdasarkan contoh di atas, seandainya laporan keuangannya perusahaan konsisten maka, analisis *current ratio* laporan tahunan 2000 akan menunjukkan 2:1 baik untuk laporan keuangan tahun 1999 maupun 2000. Untuk laporan tahunan 2001, jika perusahaan tidak konsisten dalam menyajikan aktiva lancar dan aktiva lain-lain (meskipun jumlah aktiva tidak berubah) maka analis akan membaca bahwa terjadi penurunan *current ratio* pada laporan tahunan 2001 dari 4:1 menjadi 2:1. Jika ketidakkonsistenan penyajian ini terjadi di banyak akun dalam laporan keuangan maka laporan tahunan yang diterbitkan oleh perusahaan publik akan menyesatkan pemakai laporan. Di Indonesia penelitian mengenai konsistensi penyajian laporan keuangan pernah dilakukan Akuy

(1999). Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya ada 2 dari 15 perusahaan publik yang berkantor pusat di Jawa Timur yang konsisten dalam penyajian laporan keuangan auditan tahun 1996 yang disajikan di laporan tahunan 1996 dan 1997. Dan berdasarkan penelitian awal ketidakkonsistenan ini masih terjadi di tahun 2001. Hal yang sama juga terjadi saat dilakukan penelitian terhadap empat pemakai laporan keuangan di BEJ, yaitu: investor, kreditor, penjamin emisi efek dan agen penjualan efek. Hasil penelitian menunjukkan bahwa laporan keuangan perusahaan publik di Bursa Efek Jakarta cenderung menyajikan informasi yang kurang relevan dan kurang dapat diperbandingkan (Sutikno 2000).

Masalah konsistensi penyajian laporan keuangan diatur oleh standar auditing. Akuntan publik yang mengaudit laporan keuangan historis harus memberikan pengungkapan/penjelasan, jika laporan keuangan auditan tidak konsisten dalam penyajiannya. Hal ini diatur dalam standar pelaporan yang ke-2 yaitu: 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 (IAI 2001). Standar konsistensi ini menjamin agar laporan keuangan auditan memiliki daya banding. Berdasarkan standar ini, jika akuntan publik tidak memberikan penjelasan apapun dalam laporan audit, maka laporan keuangan seharusnya konsisten dalam penyajiannya. Ketidakkonsistenan penyajian laporan keuangan perusahaan publik juga merupakan pelanggaran atas keputusan Bapepam tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan (Bapepam 2000).

Berdasarkan hal tersebut di atas, tiga hal yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini, yaitu: (1) apakah laporan keuangan auditan perusahaan publik benar-benar telah disajikan secara konsisten? (2) akun – akun apa saja yang disajikan tidak konsisten dalam laporan keuangan auditan? (3) indikasi apa yang bisa disimpulkan dari ketidakkonsistenan penyajian akun-akun dalam laporan keuangan auditan?

Penelitian ini hanya melakukan analisis konsistensi atas laporan keuangan auditan tahun 2000 dari perusahaan publik yang diambil secara acak. Laporan keuangan auditan di-*download* dari *website* Bursa Efek Jakarta (BEJ). Konsistensi yang diteliti adalah konsistensi penyajian akun dalam *current assets, non-current assets, total assets, curent liability, non-current liability, equity, revenue, cost of good sold, operating expenses, other income (charges), tax expenses, net income* dan *total net cash flow from operating, investing dan financing*. Masing-masing akun tersebut akan diteliti konsisten atau tidak dalam penyajian jumlahnya.

Konsistensi penyajian dalam laporan keuangan yang dimaksud adalah konsisten tidaknya penyajian akun dalam *laporan keuangan auditan tahun 2000* yang dilaporkan dalam laporan keuangan tahunan tahun 2000 dibandingkan dengan penyajian akun dalam laporan keuangan auditan tahun 2000 yang dilaporkan dalam laporan keuangan tahunan tahun 2001.

Penelitian ini bertujuan mengevaluasi tanggung jawab akuntan publik yang diharuskan oleh standar auditing untuk memberikan pengungkapan atau

penjelasan jika laporan keuangan auditan tidak konsisten dalam penyajiannya. Bila ternyata terjadi ketidakkonsistenan dalam penyajian, maka Ikatan Akuntan atau Bapepam perlu bertindak, karena laporan keuangan perusahaan yang telah diaudit akuntan publik menyesatkan. Hasil penelitian ini diharapkan berguna bagi pemakai laporan keuangan untuk selalu waspada bahwa laporan keuangan auditan yang disajikan oleh manajemen memiliki kemungkinan disajikan tidak konsisten. Selain itu apabila dijumpai ketidakkonsistenan penyajian laporan keuangan auditan dan akuntan tidak memberikan pengungkapan yang memadai, maka dapat disimpulkan adanya pelanggaran standar auditing. Ketidakkonsistenan laporan keuangan auditan, selain melanggar standar auditing yang ada juga memberikan indikasi awal bahwa akuntan publik yang memeriksa melakukan kesalahan dalam menginterpretasikan sebuah temuan audit.

KARAKTERISTIK KUALITATIF INFORMASI AKUNTANSI

Salah satu karakteristik kualitatif informasi akuntansi (laporan keuangan) adalah *comparability* (yang didalamnya termasuk juga konsistensi). Informasi akuntansi suatu perusahaan akan memiliki kegunaan, jika informasi tersebut dapat diperbandingkan dengan informasi yang sama dari perusahaan lain atau informasi yang sama untuk periode yang berbeda (FASB 1980). Perbandingan informasi yang sama untuk periode yang berbeda mengharuskan adanya konsistensi dalam penyajian informasi. Konsistensi yang dituntut adalah konsistensi dalam penerapan metode akuntansi dan penyajiannya dalam laporan keuangan. Hal ini juga diwajibkan oleh standar auditing. Akuntan publik harus memberikan pengungkapan/penjelasan jika laporan keuangan auditan tidak konsisten dalam penyajiannya, seperti diatur dalam standar pelaporan yang ke-2 yaitu: 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 (IAI 2001). Standar konsistensi ini menjamin agar laporan keuangan auditan memiliki daya banding. Karakteristik kualitatif dalam SFAC dan kewajiban akuntan publik untuk memberikan pengungkapan/penjelasan jika laporan keuangan auditan tidak konsisten dalam penyajiannya ini sejalan dengan kebutuhan pemakai laporan keuangan yang akan melakukan analisis terhadap laporan keuangan. Ketidakkonsistenan penyajian akan menyulitkan dalam penggunaan alat analisis dan bahkan hasil analisis dapat menyesatkan. Berdasarkan hal tersebut di atas dapat disimpulkan, jika tidak ada pengungkapan atau penjelasan oleh akuntan publik atas ketidakkonsistenan laporan keuangan berarti adanya pelanggaran terhadap standar audit.

Standar konsistensi bukanlah suatu standar yang kaku. Apabila perusahaan sekali memilih suatu metode atau prinsip akuntansi, penerapan metode dan prinsip tersebut harus konsisten. Namun demikian, perusahaan dimungkinkan untuk mengubah metode atau prinsip akuntansi yang telah dipilihnya dengan suatu metode atau prinsip akuntansi yang baru untuk menyesuaikan dengan kondisi terkini perusahaan. Perubahan ini harus diungkapkan dalam laporan keuangan, apabila jumlahnya material, akuntan publik harus mengungkapkan

dalam pendapatnya. Perubahan akuntansi yang mungkin terjadi adalah perubahan prinsip akuntansi, perubahan estimasi, perubahan entitas pelapor dan adanya kesalahan akuntansi (Kieso 2001). Kesalahan akuntansi yang dimaksud meliputi kesalahan penghitungan matematis dan salah dalam menerapkan suatu prinsip akuntansi.

Akun-akun yang mungkin mengalami perubahan prinsip akuntansi dan estimasi akuntansi adalah: piutang, persediaan, aktiva tetap, aktiva tidak berwujud, pendapatan. Perubahan terjadi karena adanya perubahan dalam metode penghapusan piutang tak tertagih, metode penentuan cadangan piutang tidak tertagih dan estimasi kolektibilitas piutang, perubahan dalam metode penilaian persediaan dan estimasi persediaan usang, perubahan dalam metode penyusutan, amortisasi dan estimasi menentukan masa manfaat dan nilai sisa, serta perubahan dalam metode pengakuan pendapatan (khususnya untuk perusahaan konstruksi).

Adanya perubahan akun-akun selain akun-akun yang telah disebutkan di atas dan perubahan karena kesalahan akuntansi menunjukkan adanya indikasi awal ketidakbenaran dalam proses audit (pekerjaan lapangan). Ketidakbenaran tersebut dapat disebabkan antara lain: (1) auditor di lapangan tidak menjalankan tugasnya dengan cermat dan seksama dan proses supervisi tidak berjalan dengan baik sehingga menyebabkan laporan keuangan yang disusun terjadi kesalahan penghitungan matematis (2) auditor dilapangan salah dalam menginterpretasikan sebuah fakta transaksi sehingga menyebabkan laporan keuangan yang disusun terjadi kesalahan dalam penerapan prinsip akuntansi (3) auditor melakukan audit berdasarkan materialitas dan *sample*. Meskipun hal ini diperbolehkan oleh standar, tetapi terdapat suatu risiko tidak terdeteksinya fakta transaksi yang tidak material untuk periode yang lalu tetapi material periode berjalan. Sehingga saat fakta tersebut ditemukan pada periode berjalan, menuntut auditor untuk mengkoreksi atau menyajikan kembali laporan keuangan periode sebelumnya (4) adanya kesengajaan dari auditor dan manajemen untuk menyesatkan pemakai laporan dengan cara melakukan reklasifikasi akun laporan keuangan tahun sebelumnya pada saat disajikan sebagai perbandingan dengan laporan keuangan tahun berjalan. Hal ini dimungkinkan karena laporan keuangan yang dipublikasikan dengan perbandingan dua periode.

Dari penjelasan tersebut di atas dapat disimpulkan dua hal penting yang terkait dengan ketidakkonsistensian penyajian laporan keuangan yaitu: adanya indikasi pelanggaran standar dan ketidakbenaran dalam proses audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan rancangan penelitian kualitatif dengan pendekatan analisis dokumen secara kritis (*dialectical documentation approach*). Melalui pendekatan ini, laporan keuangan auditan (neraca, laporan laba rugi dan laporan arus kas) dibaca dengan teliti, ditabulasi, dibandingkan dengan dokumen lain dalam hal opini auditor dan catatan atas laporan keuangan dan ditarik suatu makna atas fenomena yang ditemukan. Ada 32 laporan keuangan auditan dan opini auditor independen perusahaan publik tahun 2000 dan 2001 yang dianalisis

yang di-download secara acak dari web site Bursa Efek Jakarta (www.jsx.co.id), yang dapat dilihat pada tabel 2. Laporan keuangan yang di analisis meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan.

Tabel 2. Laporan Keuangan Perusahaan yang Diteliti.

No	Nama Entitas
1	PT Pabrik Kertas Tjiwi Kimia Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Lautan Luas Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Budi Acid Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Mas Murni Indonesia Tbk
5	PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan
6	PT Unilever Indonesia Tbk
7	PT Fortune Mate Indonesia Tbk
8	PT Kimia Farma (Persero) Tbk
9	PT Darya-Varia Laboratoria Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Kalbe Farma Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Indosiar Visual Mandiri Tbk
12	PT Texmaco Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
13	PT Scering-Plough Indonesia Tbk
14	PT Alter Abadi Tbk dan Anak Perusahaan
15	PT Astra International Tbk dan Anak Perusahaan
16	PT Dankos Laboratories Tbk dan Anak Perusahaan
17	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan
18	PT Hanjaya Mandala Sampoerna Tbk dan Anak Perusahaan
19	PT Aneka Tambang (Persero) Tbk dan Anak Perusahaan
20	PT Berlina Tbk dan Anak Perusahaan
21	PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
22	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
23	PT Surya Intrindo Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
24	PT Zebra Nusantara Tbk
25	PT Tempo Inti Media Tbk dan Anak Perusahaan
26	PT Lippo General Insurance Tbk
27	PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan
28	PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk dan Anak Perusahaan
29	PT Lippo Securities Tbk dan Anak Perusahaan
30	PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan
31	PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan
32	PT Suryamas Dutamakmur Tbk dan Anak Perusahaan

Sumber: Penulis

Analisis dilakukan dengan membandingkan nilai setiap akun di laporan keuangan auditan tahun 2000 yang dilaporkan dalam laporan keuangan auditan tahun 2000 dengan laporan keuangan 2000 yang dilaporkan dalam laporan keuangan auditan tahun 2001. Untuk mempermudah dan mempercepat proses membandingkan ini, maka setiap akun dalam laporan keuangan dikelompokkan menjadi 15 kelompok akun yaitu: (1) *current assets*, (2) *non current assets* (3) *total*

assets (4) current liability, (5) non current liability (6) equity, (7) revenue, (8) cost of good sold, (9) operating expenses, (10) other income (charges), (11) tax expense, (12) net income dan (13) total net cash flow from operating activities, (14) total net cash flow from investing activities dan (15) total net cash flow from financing activities. Apabila ditemukan nilai suatu kelompok akun tidak sama, dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan tidak konsisten. Analisis dilanjutkan dengan mengidentifikasi akun apa yang menyebabkan ketidakkonsistenan kelompok akun tersebut. Setelah akun laporan keuangan yang tidak konsisten berhasil ditentukan, langkah berikutnya adalah melihat apakah ketidakkonsistenan tersebut dijelaskan dalam opini auditor independen, catatan atas laporan keuangan. Apabila suatu akun tidak konsisten dalam penyajian dan auditor tidak memberikan penjelasan dalam opininya atau dalam catatan atas laporan keuangan, maka dapat disimpulkan adanya indikasi pelanggaran standar. Apabila suatu akun tidak konsisten dalam penyajian dan penjelasan dalam opini atau catatan atas laporan keuangan tidak mengungkapkan alasan yang jelas maka dapat disimpulkan adanya ketidakbenaran dalam proses audit atas laporan keuangan tahun 2000.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari hasil membandingkan akun laporan keuangan dapat diketahui bahwa dari 32 perusahaan yang laporan keuangan auditannya diteliti, hanya 12 (37,5%) perusahaan yang laporan keuangannya konsisten dan 20 perusahaan tidak konsisten. Nama 12 perusahaan tersebut dapat dilihat pada tabel 3. Dari 20 perusahaan yang tidak konsisten 3 perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun baik dalam opini auditornya maupun dalam catatan atas laporan keuangan tentang ketidakkonsistenan penyajian akun. Selanjutnya terdapat 3 perusahaan yang tidak dapat di-*download* opini auditornya dan tidak memberikan penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan tentang ketidakkonsistenan penyajian akun. Tiga perusahaan yang tidak memberikan penjelasan apapun baik dalam opini auditornya maupun dalam catatan atas laporan keuangan adalah: (1) PT Fortune Mate Indonesia Tbk (2) PT Hanjaya Mandala Sampoerna Tbk dan Anak Perusahaan dan (3) PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan. Tiga perusahaan yang tidak dapat di-*download* opini auditornya dan tidak memberikan penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan adalah: (1) PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan, (2) PT Duta Pertiwi Tbk dan Anak Perusahaan dan (3) PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan.

Tabel 3. Perusahaan yang Konsisten dalam Penyajian

No	Nama Entitas
1	PT Lautan Luas Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Mas Murni Indonesia Tbk
3	PT Unilever Indonesia Tbk
4	PT Kimia Farma (Persero) Tbk
5	PT Kalbe Farma Tbk dan Anak Perusahaan
6	PT Texmaco Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Scering-Plough Indonesia Tbk

8	PT Alter Abadi Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Zebra Nusantara
10	PT Tempo Inti Media Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Lippo General Insurance Tbk
12	PT Suryamas Dutamakmur Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Dari hasil penelitian juga diketahui bahwa dari 15 kelompok akun laporan keuangan yang diteliti hanya terdapat 1 (6,7%) akun yang disajikan secara konsisten oleh 32 perusahaan yang diteliti. Akun tersebut adalah akun *revenue*. Terdapat 1 perusahaan, yaitu PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan yang tidak konsisten dalam menyajikan *Equity, Tax expenses dan Net income*.

Dari hasil penelitian diketahui 11 perusahaan yang tidak konsisten dalam menyajikan *current assets*. Kesebelas perusahaan tersebut dapat dilihat dalam tabel 4. Akun yang disajikan tidak konsisten antara lain: akun kas, kas yang dibatasi penggunaannya, piutang usaha, piutang lain-lain – hubungan istimewa, piutang lain-lain, piutang nasabah, uang muka pembelian aktiva tetap serta pajak dan biaya dibayar dimuka. Dari 11 perusahaan tersebut hanya 9 yang berhasil di-*download* opini auditornya dan semuanya tidak memberikan penjelasan di dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun 7 perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Empat perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun dalam catatan atas laporan keuangannya. Ada tiga jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) menerapkan keputusan Bapepam No. Kep. 06/PM/ 2000 tentang penyajian piutang dan hutang pihak yang memiliki hubungan istimewa (2) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (3) sebagai akibat pembatalan kegiatan usaha induk Perusahaan sebagai perantara pedagang efek.

Tabel 4. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Current Assets*

No	Nama Entitas
1	PT Pabrik Kertas Tjiwi Kimia Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Budi Acid Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Fortune Mate Indonesia Tbk
4	PT Darya-Varia Laboratoria Tbk dan Anak Perusahaan
5	PT Indosiar Visual Mandiri Tbk
6	PT Astra International Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Berlina Tbk dan Anak Perusahaan
8	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Lippo Securities Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Dari hasil penelitian diketahui terdapat 11 perusahaan yang dapat dilihat dalam tabel 5, yang tidak konsisten dalam menyajikan *non current assets*.

Akun yang disajikan tidak konsisten adalah: akun piutang lain-lain – hubungan istimewa, penyertaan, aktiva pajak tangguhan, aktiva tetap, uang muka pembelian aktiva tetap, taksiran tagihan pajak, biaya ditangguhkan, aktiva lain-lain, uang jaminan, piutang lain-lain dan piutang direksi. Dari 11 perusahaan tersebut hanya 9 yang dapat di-*download* opini auditornya dan 9 perusahaan tidak memberikan penjelasan di dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun 7 perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Empat perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun dalam catatan atas laporannya. Ada empat jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) menerapkan keputusan Bapepam No. Kep. 06/PM/2000 tentang penyajian piutang dan hutang pihak yang memiliki hubungan istimewa (2) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (3) sebagai akibat pembatalan kegiatan usaha perusahaan induk sebagai perantara pedagang efek dan (4) untuk mencerminkan penerapan akuntansi metode ekuitas

Dari hasil penelitian perincian kelompok akun *current liability* yang tidak konsisten, diketahui ada 11 perusahaan yang dapat dilihat dalam tabel 6, yang tidak konsisten dalam menyajikan akun *current liability*.

Tabel 5. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Non-Current Assets*

No	Nama Entitas
1	PT Pabrik Kertas Tjiwi Kimia Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Budi Acid Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Fortune Mate Indonesia Tbk
5	PT Indosiar Visual Mandiri Tbk
6	PT Astra International Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Berlina Tbk dan Anak Perusahaan
8	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Lippo Securities Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Tabel 6. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Current Liability*

No	Nama Entitas
1	PT Pabrik Kertas Tjiwi Kimia Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Budi Acid Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Darya-Varia Laboratoria Tbk dan Anak Perusahaan
5	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan

6	PT Berlina Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
8	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Lippo Securities Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Akun yang disajikan tidak konsisten adalah akun hutang lain-lain – hubungan istimewa, hutang lain-lain, biaya yang masih harus dibayar, hutang bank, hutang usaha pihak ketiga, hutang kepada nasabah, dan hutang jangka panjang jatuh tempo dalam waktu satu tahun. Dari 12 perusahaan tersebut hanya 9 perusahaan yang dapat di-*download* opini auditornya dan 8 perusahaan tidak memberikan penjelasan di dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun 9 perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Tiga perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun dalam catatan atas laporan keuangannya. Ada empat jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) menerapkan keputusan Bapepam No. Kep. 06/PM/2000 tentang penyajian piutang dan hutang pihak yang memiliki hubungan istimewa (2) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (3) sebagai akibat pembatalan kegiatan usaha induk Perusahaan sebagai perantara pedagang efek dan (4) menerapkan PSAK 57 tentang kewajiban diestimasi, kontinjensi dan aktiva kontinjensi.

Dari hasil penelitian perincian kelompok akun non *current liability* yang tidak konsisten, diketahui bahwa terdapat 11 perusahaan yang tidak konsisten dalam menyajikan akun non – *current liability*. Kesebelas perusahaan tersebut dapat dilihat dalam tabel 7.

Tabel 7. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan Non-Current Liability

No	Nama Entitas
1	PT Pabrik Kertas Tjiwi Kimia Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Budi Acid Jaya Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Astra International Tbk dan Anak Perusahaan
5	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan
6	PT Berlina Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
8	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Lippo Securities Tbk dan Anak Perusahaan
11	PT Surya Semesta Internusa Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Akun yang disajikan secara tidak konsisten adalah akun hutang lain-lain – hubungan istimewa, hutang lain-lain, kewajiban tidak lancar lainnya, hutang

jangka panjang, hutang sewa guna usaha, selisih kurs ditangguhkan, penghasilan ditangguhkan, kewajiban pajak tangguhan dan kewajiban manfaat pensiun. Dari 11 perusahaan tersebut hanya 8 perusahaan yang dapat di-*download* opini auditornya dan 7 perusahaan tidak memberikan penjelasan dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun 9 perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Dua perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun dalam catatan atas laporan keuangannya. Terdapat lima jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) menerapkan keputusan Bapepam No. Kep. 06/PM/2000 tentang penyajian piutang dan hutang pihak yang memiliki hubungan istimewa (2) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (3) sebagai akibat pembatalan kegiatan usaha induk Perusahaan sebagai perantara pedagang efek (4) menerapkan PSAK 57 tentang kewajiban diestimasi, kontinjensi dan aktiva kontinjensi dan (5) untuk mencerminkan penerapan akuntansi metode ekuitas.

Dari hasil penelitian perincian kelompok akun *operating expenses* yang tidak konsisten terdapat 4 perusahaan yang menyajikan akun *operating expenses* dengan tidak konsisten. Empat perusahaan tersebut dapat dilihat dalam tabel 8.

Tabel 8. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Operating Expenses*

No	Nama Entitas
1	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Aneka Tambang (Persero) Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Akun dalam akun *operating expenses* yang disajikan tidak konsisten adalah akun beban explorasi, beban penjualan, beban umum dan administrasi serta beban penyisihan. Dari 4 perusahaan tersebut hanya 3 perusahaan yang berhasil di-*download* opini auditornya dan 2 perusahaan tidak memberikan penjelasan dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun 3 perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Satu perusahaan yaitu PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun dalam catatan atas laporan keuangannya. Terdapat tiga jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (2) sesuai dengan penyajian beban eksplorasi berdasarkan PSAK 33 dan (3) penerapan PSAK 31 tentang Akuntansi Perbankan.

Dapat diketahui dari lampiran 7, untuk perincian akun *other income (charge)* terdapat 3 perusahaan yang tidak konsisten. Ketiga perusahaan tersebut dapat dilihat dalam tabel 9. Akun yang disajikan tidak konsisten dalam *akun other income (charge)* adalah akun Rugi Selisih Kurs dan akun Pendapatan dan Beban Lain-lain. Dari 3 perusahaan tersebut hanya PT Aneka Tambang (Persero) Tbk

dan Anak Perusahaan yang tidak memberikan penjelasan di dalam opininya atas ketidakkonsistenan penyajian akun-akun tersebut, namun semua perusahaan memberi penjelasan dalam catatan atas laporan keuangan. Terdapat tiga jenis alasan yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu: (1) agar sesuai dengan penyajian laporan keuangan konsolidasi tahun 2001 (2) sesuai dengan penyajian beban eksplorasi berdasarkan PSAK 33 dan (3) penerapan PSAK 31 tentang Akuntansi Perbankan.

Tabel 9. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Other Income (Charge)*

No	Nama Entitas
1	PT Gajah Tunggal Tbk dan Anak Perusahaan
2	PT Aneka Tambang (Persero) Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Dari hasil penelitian perincian akun *cash flow from operating activities* yang tidak konsisten dapat diketahui, ada 10 Perusahaan yang tidak konsisten menyajikan *cash flow from operating activities*. Kesepuluh perusahaan tersebut dapat dilihat dalam tabel 10.

Akun yang disajikan tidak konsisten antara lain: pembayaran bunga, penerimaan bunga, pembayaran ke pemasok, pembayaran ke karyawan, pendapatan dan beban operasional, laba selisih kurs, pembelian investasi, pembayaran lain-lain, penempatan bank lain dan surat berharga. Dari sepuluh perusahaan tersebut hanya PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan yang ketidakkonsistenan akun dapat ditelusuri ke opini auditor dan catatan atas laporan keuangan.

Tabel 10. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Cash Flow from Operating Activities*

No	Nama Entitas
1	PT Fortune Mate Indonesia Tbk
2	PT Astra International Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Dankos Laboratories Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan
5	PT Hanjaya Mandala Sampoerna Tbk dan Anak Perusahaan
6	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Surya Intrindo Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
8	PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan
9	PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk dan Anak Perusahaan
10	PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Dari hasil penelitian perincian akun *cash flow from investing activities* yang tidak konsisten, diketahui ada 7 Perusahaan yang tidak konsisten menyajikan *cash flow from operating activities*. Ketujuh perusahaan tersebut dapat dilihat pada tabel 11.

Akun yang disajikan tidak konsisten antara lain: pembelian investasi, penerimaan bunga, penerimaan deviden, dana pelunasan kontrak valuta asing, penurunan uang jaminan, beban eksplorasi, penambahan aktiva tetap dan uang muka pembelian aktiva tetap. Semua perusahaan tidak memberikan penjelasan apapun baik dalam opini auditornya maupun dalam catatan atas laporan keuangan.

Tabel 11. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Cash Flow from Investing Activities*

No	Nama Entitas
1	PT Indosiar Visual Mandiri Tbk
2	PT Dankos Laboratories Tbk dan Anak Perusahaan
3	PT Hanjaya Mandala Sampoerna Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Dharmala Intiland Tbk dan Anak Perusahaan
5	PT Surya Intrindo Makmur Tbk dan Anak Perusahaan
6	PT Bintang Mitra Semestaraya Tbk dan Anak Perusahaan
7	PT Duta Pertiwi Nusantara Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Dari hasil penelitian perincian akun *cash flow from financing activities* yang tidak konsisten, dapat diketahui ada 4 Perusahaan yang tidak konsisten menyajikan *Cash Flow from Operating Activities*. Keempat perusahaan tersebut adalah:

Tabel 12. Perusahaan yang Tidak Konsisten dalam Menyajikan *Cash Flow from Financing Activities*

No	Nama Entitas
1	PT Fortune Mate Indonesia Tbk
2	PT Indosiar Visual Mandiri Tbk
3	PT Alakasa Industrindo Tbk dan Anak Perusahaan
4	PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan

(Sumber: Penulis)

Akun yang disajikan tidak konsisten antara lain: Pembayaran bunga, penerimaan bunga, Investasi jangka pendek, Penurunan jaminan Pelanggan dan Kenaikan pinjaman yang diterima. Dari empat perusahaan tersebut hanya PT Bank Mega Tbk dan Anak Perusahaan yang ketidakkonsistensian akunya dapat ditelusur ke opini auditor dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Adanya 3 perusahaan yang sama sekali tidak menjelaskan ketidak-konsistenan penyajian akun, baik dalam opini auditor maupun dalam catatan

atas laporan keuangan menunjukkan adanya pelanggaran standar audit yang dilakukan oleh akuntan publik. Akuntan publik melakukan pelanggaran atas standar pelaporan ke-2 yaitu: 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 (IAI 2001). Pengungkapan atas ketidakkonsistenan merupakan salah satu hal yang diharuskan untuk diungkapkan di dalam catatan atas laporan keuangan oleh standar akuntansi. Masih adanya laporan keuangan auditan yang tidak memberikan pengungkapan atas ketidakkonsistenan tersebut mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Gunawan (2000).

Dari perincian akun *current assets*, *non current assets*, *current liability* dan *non-current liability* yang tidak konsisten dapat diketahui terdapat akun yang tidak konsisten penyajiannya dan tidak ada alasan yang jelas atas ketidakkonsistenan penyajiannya tersebut. Akun tersebut adalah: piutang lain-lain, uang muka pembelian aktiva tetap, kas, biaya dibayar dimuka, uang jaminan, piutang direksi dan karyawan, aktiva lain-lain, hutang lain-lain, biaya yang masih harus dibayar, hutang bank, hutang usaha, hutang jangka panjang yang jatuh tempo dalam waktu satu tahun, dan hutang jangka panjang yang secara prinsip akuntansi tidak mungkin ada perubahan kebijakan akuntansi. Berkaitan dengan hal ini maka patut diduga bahwa akuntan publik melakukan ketidakbenaran dalam proses audit atas laporan keuangan tahun 2000. Ketidakkonsistenan penyajian beban penjualan, beban umum dan administrasi juga mengindikasikan adanya kekeliruan dalam menginterpretasikan data transaksi yang ada di perusahaan berkaitan dengan beban-beban yang terjadi.

Ketidakkonsistenan pada penyajian *cash flow* disebabkan karena kesalahan dalam pengelompokan sebuah aktivitas di dalam *cash flow*. Misalnya penerimaan dan pembayaran bunga termasuk dalam *operating* atau *financing activities*. Pembelian investasi termasuk dalam *financing* atau *investing activities*. Selain kesalahan dalam pengelompokan, dimungkinkan juga karena kesalahan dalam menginterpretasikan sebuah transaksi. Semua dugaan tersebut di atas masih harus dibuktikan dengan meminta penjelasan langsung kepada perusahaan atau akuntan publik perusahaan. Ketidakkonsistenan ini menyebabkan laporan keuangan tidak dapat diperbandingkan dan menyesatkan pemakai laporan keuangan

Hasil penelitian ini masih konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Akuy (1999) yang dilakukan terhadap beberapa laporan keuangan tahun 1996 dari perusahaan publik. Hal ini menunjukkan bahwa ketidakkonsistenan dalam penyajian laporan keuangan perusahaan publik masih terjadi.

KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini mengidentifikasi bahwa laporan keuangan auditan tahun 2000 tidak disajikan secara konsisten dan selanjutnya menyebabkan laporan keuangan tidak dapat diperbandingkan dan menyesatkan pemakai laporan. Akun-akun dalam laporan keuangan seperti (1) *current assets*, (2) *non current assets* (3) *total assets* (4) *current liability*, (5) *non current liability* (6)

operating expenses, (7) *other income (charges)*, dan (8) *total net cash flow from operating activities*, (9) *total net cash flow from investing activities* dan (10) *total net cash flow from financing activities* disajikan tidak konsisten dalam laporan keuangan tahun 2000. Atas ketidakkonsistenan penyajian ini, masih ada akuntan publik yang tidak memberikan penjelasan baik dalam opini maupun dalam catatan atas laporan keuangan. Ketidakkonsistenan penyajian akun tersebut mengindikasikan adanya ketidak benaran dalam proses audit yang dilakukan akuntan publik. Untuk memperkuat dugaan ini diperlukan penelitian lebih lanjut dengan melakukan konfirmasi langsung dengan perusahaan atau akuntan publik perusahaan. Ketidakkonsistensian ini menyebabkan laporan keuangan tidak dapat diperbandingkan dan menyesatkan pemakai laporan keuangan.

Untuk melindungi pemakai laporan keuangan dari ketidakkonsistensian penyajian akun dalam laporan keuangan ini dan agar laporan keuangan yang disajikan tidak menyesatkan maka diperlukan sebuah lembaga yang melakukan review atas konsistensi penyajian laporan keuangan yang ada di laporan tahunan yang diterbitkan oleh perusahaan publik. Selain itu bagi pemakai laporan keuangan dituntut kewaspadaannya saat melakukan analisis laporan keuangan, terutama jika melakukan analisis perbandingan suatu laporan keaungan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Akuy, Maria (1999). *"Konsistensi Laporan Auditor Independen (Suatu Studi Kasus atas Laporan Auditor Independen pada 15 Perusahaan Go Publik di Jawa Timur"* Skripsi (*unpublished*), Universitas Kristen Petra, Surabaya.
- Arens, Alvin A. and Loebbecke, James K. (2000). *"Auditing- An Integrated Approach"*, 8th Edition, Prentice Hall International, Inc, Upper Saddle River, New Jersey 07458.
- Bapepam (2000). "Pedoman Penyajian Laporan Keuangan", <http://www.bapepam.go.id/old/hukum/peraturan/emiten/VIII.G7.PDF>
- FASB (1980). Statement of Financial Accounting Concept No.5, *"Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises"*, High Ridge Park, Stamford, Connecticut.
- FASB (1984). Statement of Financial Accounting Concept No.2, *"Qualitatif Characteristics of Accounting Information"*, High Ridge Park, Stamford, Connecticut
- Gunawan, Yuniati (2000). *Analisis Pengungkapan Informasi laporan Tahunan pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta*, Simposium Nasional Akuntansi III, 5 September 2000.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2001). "Standar Profesional Akuntan Publik", Jakarta, Salemba Empat
- Kieso, D.E, Weygandt, J.J, Warfield, T.D. (2001). *Intermediate Accounting*, 10th Edition, John Wiley & Sons, Inc, United States of America.
- Maines, Lauren A and Mcdaniel, Linda S. (2000). *Effects of Comprehensive-Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgments: The Role of Financial*

Stament Format, The Accounting Review, April1, 2000, American Accounting Association.

Palepu, Krisnha G. (2000). *Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements*, 2nd Edition, South-Western College Publishing.

Sutikno, I., Sabeni A. (2000). "Evaluasi terhadap Relevansi, Reliabilitas dan Komparabilitas Laporan Keuangan: Studi Empiris pada Perusahaan Go Public di Bursa Efek Jakarta", Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Vol.2 No.3, Desember 2000, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Trisakti.