



AKUNTANSI BERLAKU SURUT

Dituturkan Dr Jan Hoesada, KSAP

PENDAHULUAN

Tak ada kewajiban saji-ulang (*restatement*) LK pemerintahan auditan yang telah masuk Berita Negara sebagai Keputusan DPR di NKRI, karena berdampak ketidakpercayaan publik kepada opini BPK, DPR dan Kabinet.

Saji-ulang LK atau *Restatement* LK adalah wajib bagi industri pasar modal. Sebagai upaya penyimetrisan informasi, tradisi sajiulang LK periode lalu emiten, sepanjang praktis, bertujuan layanan berbentuk LK Komparatif lintas periode akuntansi umumnya, keperluan *trend analyses* bagi investor untuk basis keputusan investasi khususnya. Emiten tak mampu saji ulang LK periode silam akan dihukum investor yang berbentuk pelepasan saham emiten, sebaliknya emiten yang mampu melakukan

saji ulang LK secara amat baik akan menikmati peningkatan kepercayaan emiten.

Akuntansi berlaku surut (*retro accounting*) berpotensi berdampak saji ulang LK silam karena misalnya diwajibkan oleh otoritas LK seperti Dewan Standar atau OJK kepada pelaku pasar modal umumnya cq LK Emiten, undangan sajiulang LK misalnya saji ulang LK Fiskal bagi WP karena memenuhi himbuan Amnesti Pajak dari pemerintah, pembuatan SPT Pembetulan berbasis Peristiwa Setelah Tanggal Neraca yang berpengaruh pada LK Fiskal terakhir berdasar inisiatif WP sendiri¹, pernyataan ulang LK auditan tiga tahun terakhir pra-emisi perdana sesuai peraturan pasar modal, saji ulang LK beberapa tahun lalu karena proses merger & akuisisi atau sajiulang LK Fiskal karena temuan pemeriksa pajak.

Terdapat koreksi kesalahan akuntansi yang tak mungkin atau tidak praktis untuk saji ulang LK masa lalu yang bermula pada sejak tahun-buku timbulnya kesalahan, menyebabkan pilihan saji ulang LK tahun silam terjauh, yang secara praktis masih dapat dilakukan, dengan neraca awal cq saldo awal Saldo Laba/Rugi pada rumpun ekuitas terkoreksi dampak

¹ Sebagai contoh, Dokter jantung yang sedang kuliah S3 Akuntansi tersebut menyatakan bahwa jantung berdebar dan berkeringat dingin, selalu gelisah dan sulit tidur mungkin disebabkan oleh LK tidak jujur, menyebabkan Direktur Utama atau agen tersebut melakukan *restatement* LK auditan atas inisiatif sendiri.

kumulatif. Sebagai misal, suatu akad kredit berbasis *compound interest method* atau metode bunga berbunga baru disadari pada tahun berjalan, berdampak kapitalisasi bunga menjadi pokok sebagai basis perhitungan bunga periode selanjutnya, mengandung implikasi koreksi saldo akhir pokok kredit setiap akhir tahun buku dan koreksi pengakuan beban / penghasilan bunga pada tahun buku selanjutnya. Ketidak praktisan seluruh LK saji ulang menyebabkan entitas LK mengoreksi dampak kumulatif kesalahan akuntansi tahun-tahun silam pada tahun berjalan saja, berpengaruh pada Saldo Awal tahun berjalan cq Saldo Laba pada neraca awal tahun berjalan.

Penyesuaian/koreksi berlaku surut (*retrospective adjustment*) versi IAS 8 bertujuan meluruskan informasi keuangan terkait prinsip akuntansi baru, seolah-olah prinsip tersebut telah dan selalu dipraktikkan. Akuntansi koreksi retrospektif digunakan tatkala beberapa LK untuk beberapa periode akuntansi lalu telah disajikan ditemukan mengandung kesalahan material. Dengan koreksi kesalahan retrospektif informasi akuntansi, maka LK-LK berperiode jamak lebih berdayabanding. Perubahan etimasi akuntansi tahun berjalan untuk suatu pos/akun tidak membutuhkan pernyataan kembali LK periode lalu.

Bila suatu pernyataan standar atau Tafsir suatu standar meminta/mengizinkan pengatagorian transaksi, kejadian atau keadaan, entitas wajib memilih/menerapkan kebijakan akuntansi nan-tepat secara konsisten untuk tiap katagori. Sebagai misal, katagori persediaan barang-jadi menggunakan metode LIFO, katagori persediaan bahan-baku menggunakan metode *Moving-Average*.

Makalah membahas akuntansi retrospektif khas LK Pemerintahan NKRI, sambil menatap horizon masa depan akuntansi pemerintahan NKRI melalui draft diskusian dengan BPK, bahwa jangnan-jangan penyajian kembali LK yang telah disahkan DPR, ternyata di butuhkan sebagai sarana politik.

AKUNTANSI RETROSPEKTIF PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI ENTITAS LK PEMERINTAHAN

Terjadi perubahan lingkup kebijakan akuntansi. Sebelum amandemen, IASB menyatakan kebijakan akuntansi meliputi basis akuntansi, konvensi akuntansi, prinsip akuntansi, peraturan akuntansi (*accounting rule*) dan praktik akuntansi berdampak pada suatu entitas LK yang menggunakan IAS 8. Dewasa ini, kebijakan akuntansi dimaksud IASB disempitkan, mencakupi hanya prinsip, basis pengukuran (tanpa basis pengakuan) dan berbagai praktik yang digunakan entitas LK.

Sebagai misal, termaktub didalamnya perubahan **basis akuntansi** historis atau hibrida² menjadi basis akuntansi nilai wajar paripurna, *kebijakan konglomerasi akuntansi* Grup Usaha berbentuk pegondisian konsolidasi LK dengan penyeragaman basis akuntansi dan kebijakan akuntansi grup usaha, bahkan penyeragaman estimasi akuntansi, Induk Perusahaan dan berpuluh-puluh entitas anak perusahaan, **basis pengakuan/pengukuran** dari *completed method* menjadi *percentage of completion method*, perubahan basis pengakuan pendapatan saat selesai produksi (misalnya emas batangan) menjadi basis realisasi penjualan saja,

² Basis campur aduk, misalnya akuntansi investasi berbasis *fairvalue accounting* termasuk properti investasi, sedang akuntansi AT menggunakan *cost method*, bukan *revaluation method*.

praktik akuntansi terpilih FIFO Method menjadi LIFO Method pada akuntansi persediaan, *Straight Line Depreciation Method* menjadi *Double Declining Method* untuk akuntansi penyusutan AT

Menurut IAS 8, bila perubahan Kebijakan Akuntansi diwajibkan oleh pernyataan standar baru atau Tafsir Baru, maka perubahan dilakukan sesuai keluaran-baru tersebut. Bila suatu keluaran baru tak mengatur periode transisi, maka perubahan kebijakan akuntansi berlaku secara retrospektif. Retrospektif bermakna penyesuaian saldo awal setiap komponen ekuitas pada periode akuntansi terdini sebelumnya, setiap jumlah-jumlah perbandingan diungkapkan untuk tiap periode sebelumnya, seolah-olah kebijakan akuntansi baru tersebut telah/selalu diterapkan. Bila tidak praktis untuk diterapkan berlaku surut beberapa tahun buku kebelakang, paling sedikit, entitas wajib melakukan penyesuaian saldo awal periode berjalan bagi pos/akun terdampak kebijakan baru. Bila dampak kumulatif tak mungkin ditentukan pada saldo awal periode berjalan mewakili semua periode lalu terdampak, entitas wajib menyesuaikan informasi komparatif untuk menerapkan kebijakan-akuntansi-baru secara prospektif.

Menurut IAS 8, CALK wajib mengungkapkan jenis/sifat perubahan kebijakan akuntansi, penjelasan alasan bahwa kebijakan baru mempertinggi kualitas kewajaran LK, jumlah penyesuaian (*adjustment*) LK setiap tahun buku terdampak, perubahan Laba Persaham Dasar dan Laba Persaham Dilusian bagi penerap IAS 33, jumlah penyesuaian terkait periode sebelum periode saji – ulang apabila praktis, penjelasan mengapa akuntansi retrospektif tak dapat diterapkan, dan penjelasan tatacara penerapan kebijakan baru. CALK tersebut tak perlu diungkap-ulang pada LK selanjutnya. Contoh atau Pedoman Perubahan Kebijakan Akuntansi perlu disusun sendiri oleh entitas LK, bila IAS 8 IFRS tak menyediakan panduan aplikasi secara memadai.

Mengambil hikmah penggal kalimat SAK dengan berbagai modifikasi, azas pemberlakuan retrospektif LK pemerintahan sebaiknya dihindari. Pengguna laporan keuangan pemerintahan bermaksud membandingkan laporan keuangan entitas pemerintahan sepanjang waktu untuk mengidentifikasi kecenderungan dalam posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kasnya. Oleh karena itu, kebijakan akuntansi yang sama diterapkan pada setiap periode dan dari suatu periode dengan periode berikutnya, menyebabkan LK Perbandingan bernilai guna untuk membaca trend kinerja & kesehatan keuangan. Pemerintah NKRI juga mengatur melalui PMK penyeragaman pilihan kebijakan yang tersedia pada SAP NKRI, agar daya banding antar LK berbagai entitas pemerintahan dimungkinkan. Entitas mengubah kebijakan akuntansi apabila diwajibkan PMK.

Kebijakan akuntansi adalah prinsip, dasar, konvensi, peraturan, dan praktik tertentu yang diterapkan entitas dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

Berbeda langit-bumi dengan LK pemerintahan yang bertujuan akuntabilitas, untuk keperluan investor dan daya jual LK emiten pasar modal, jika entitas menerapkan kebijakan akuntansi baru secara retrospektif, maka entitas menerapkan kebijakan akuntansi baru tersebut untuk informasi komparatif untuk periode lalu sejauh mungkin ke belakang selama hal itu praktis. Penerapan retrospektif untuk periode lalu adalah tidak praktis kecuali praktis untuk menentukan dampak kumulatif atas jumlah awal dan akhir laporan posisi keuangan untuk periode itu. Jumlah yang dihasilkan dari penyesuaian terkait dengan periode sebelum periode sajian laporan keuangan, menyesuaikan saldo awal setiap komponen ekuitas yang terpengaruh dari periode sajian paling awal. Biasanya penyesuaian dilakukan atas saldo laba.

Namun, penyesuaian dapat dilakukan ke komponen ekuitas lainnya (misalnya, untuk mematuhi suatu PSAK). Informasi lain mengenai periode lalu, seperti ringkasan data keuangan historis, juga disesuaikan ke belakang sejauh mungkin dapat dilakukan dengan praktis. Jika tidak praktis bagi entitas untuk menerapkan kebijakan akuntansi baru secara retrospektif karena entitas tidak dapat menentukan dampak kumulatif penerapan kebijakan untuk semua periode lalu, maka entitas menerapkan kebijakan baru akuntansi secara retrospektif dari periode praktis paling awal. Oleh karena itu, porsi penyesuaian kumulatif atas aset, liabilitas, dan ekuitas yang timbul sebelum tanggal itu diabaikan. Perubahan kebijakan akuntansi bahkan diizinkan, jika tidak praktis, untuk menerapkan kebijakan secara prospektif untuk periode lalu manapun. Dalam beberapa keadaan adalah tidak praktis untuk menyesuaikan informasi komparatif untuk satu atau lebih periode lalu untuk mencapai daya banding dengan periode berjalan. Misalnya, data belum diperoleh pada periode lalu dengan suatu cara yang memungkinkan baik penerapan retrospektif suatu kebijakan akuntansi baru (termasuk, untuk tujuan di paragraf 51-53, penerapan retrospektif untuk periode lalu) maupun penyajian kembali untuk mengoreksi kesalahan periode lalu, dan tidak praktis untuk mencipta ulang informasi tersebut.

Perubahan kebijakan akuntansi berisiko menyebabkan perubahan metode estimasi dan hasil estimasi. Seringkali diperlukan membuat estimasi dalam menerapkan suatu kebijakan akuntansi untuk unsur laporan keuangan yang diakui atau disajikan atas transaksi, peristiwa atau kondisi lain. Estimasi secara melekat bersifat subyektif, dan estimasi mungkin dikembangkan setelah periode pelaporan. Mengembangkan estimasi berpotensi lebih sulit ketika menerapkan kebijakan akuntansi atau penyajian kembali retrospektif untuk mengoreksi kesalahan periode lalu, karena periode waktu yang lebih lama telah berlalu sejak terjadinya transaksi, peristiwa, atau kondisi lain. Namun, tujuan estimasi periode lalu adalah sama dengan estimasi yang dilakukan pada periode berjalan, yaitu agar estimasi dapat mencerminkan keadaan yang ada ketika terjadinya transaksi, peristiwa atau kondisi lain.

Agar berdampak bias cermin, kalimat sebagai berikut meniru SAK dengan modifikasi. Ketika suatu PSAP secara spesifik berlaku untuk suatu transaksi, peristiwa atau kondisi lain, kebijakan akuntansi yang diterapkan untuk pos tersebut menggunakan PSAP tersebut. SAP menentukan kebijakan akuntansi untuk menghasilkan laporan keuangan yang berisi informasi pertanggungjawaban nan relevan dan andal atas transaksi, peristiwa dan kondisi lain. Kebijakan akuntansi PSAP baru tersebut tidak perlu diterapkan ketika dampak penerapannya tidak material. Namun, adalah tidak tepat untuk membuat, atau membiarkan ketidaktepatan, penyimpangan dari SAP untuk mencapai suatu penyajian tertentu atas posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas. SAP dilengkapi dengan panduan aplikasi dan bultek untuk membantu entitas pemerintahan dalam menerapkan persyaratan dalam SAP. Panduan yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari SAP bersifat wajib diterapkan. Sementara berbagai panduan yang bukan bagian tidak terpisahkan dari SAP tidak berisi pengaturan wajib untuk laporan keuangan.

Penerapan retrospektif adalah penerapan kebijakan akuntansi baru untuk transaksi, peristiwa, dan kondisi lain seolah-olah kebijakan tersebut telah diterapkan.

Penerapan prospektif suatu perubahan kebijakan akuntansi dan pengakuan dampak perubahan estimasi akuntansi, masing-masing adalah:

- a. penerapan kebijakan akuntansi baru untuk transaksi, peristiwa dan kondisi lain yang terjadi setelah tanggal perubahan kebijakan tersebut; dan

- b. pengakuan dampak perubahan estimasi akuntansi pada periode berjalan dan periode mendatang yang dipengaruhi oleh perubahan tersebut

Perubahan estimasi akuntansi adalah penyesuaian jumlah tercatat aset atau liabilitas, atau jumlah pemakaian periodik aset, yang berasal dari penilaian status kini dari, dan ekspektasi manfaat masa depan dan kewajiban yang terkait dengan, aset dan liabilitas. Perubahan estimasi akuntansi dihasilkan dari informasi baru atau perkembangan baru dan, oleh karena itu, bukan dari koreksi kesalahan, perubahan estimasi dapat berasal dari perubahan kebijakan akuntansi.

Penerapan retrospektif suatu perubahan kebijakan akuntansi adalah tidak praktis ketika entitas pemerintahan tidak dapat menerapkannya setelah seluruh usaha yang rasional dilakukan, misalnya karena (1) harus menjurnal ulang seluruh transaksi dan menetapkan ulang seluruh saldo akun neraca akibat perubahan kebijakan akuntansi, (2) meminta auditor LK melakukan audit ulang LK dan menyatakan opini audit ulang, (3) sidang ulang untuk pengesahan ulang LK Auditan oleh DPR/D, (4) moral hazard para pemangku kepentingan yang terlanjur menggunakan LK Auditan versi lama sebagai dasar keputusan, dan mengubah keputusannya berdasar LK Koreksian Dinyatakan Kembali.

Pada tataran teori dan sesuai SAK, untuk suatu periode lalu tertentu, tidak praktis untuk menerapkan suatu perubahan kebijakan akuntansi secara retrospektif atau menyajikan kembali secara retrospektif untuk mengoreksi kesalahan jika:

- a. dampak penerapan retrospektif atau penyajian kembali retrospektif³ tidak dapat ditentukan, maka penyajian kembali LK tidak praktis;
- b. penerapan retrospektif atau penyajian kembali retrospektif memerlukan asumsi mengenai maksud manajemen yang ada pada periode lalu tersebut, maka penyajian kembali LK tidak praktis ;
- c. penerapan retrospektif atau penyajian kembali retrospektif memerlukan estimasi signifikan atas jumlah dan tidak mungkin untuk membedakan secara obyektif informasi mengenai estimasi yang (c1) menyediakan bukti atas keadaan yang ada pada tanggal di saat jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan (c2) tersedia ketika laporan keuangan periode lalu diselesaikan dengan informasi lain.

Sebagai misal, manajemen perseroan tak menjelaskan rencana perubahan pola penggunaan AT pada waktu LK periode lalu disusun oleh Satker Akuntansi & LK, RUPS menetapkan perubahan pola penggunaan AT setelah LK periode lalu dibahas pada RUPS, misalnya memutuskan penggantian metode double declining penyusutan AT menjadi straight line method sesuai dengan perubahan strategi kejar laba siang malam 3 shift menjadi strategi pemeliharaan AT satu shift produksi saja, dan menetapkan estimasi umur ekonomis AT pabrik tersebut diperpanjang 5 tahun.

ISTILAH MATERIAL

Terjadi perubahan IAS 8 untuk memperjelas definisi istilah “material”, berlaku 1 Januari 2020 menjelaskan bahwa informasi tergolong material apabila informasi keuangan entitas LK

³ SAK tidak menggunakan istilah “ dan/atau” , namun menggunakan istilah “atau” menjelaskan (1) penerapan prospektif tidak berkonsekuensi penyajian kembali restrospektif, (2) penerapan prospektif berkonsekuensi penyajian kembali restrospektif

tersebut diharapkan (*expected*) mempengaruhi pengambilan keputusan para pengguna utama LK, karena itu tak boleh diabaikan, diplesetkan atau di rekayasa.

Menggunakan azas kemudahan/kepraktisan (*expediency*) berbagai otoritas pasar modal menetapkan pertimbangan kuantitatif sebesar 5% sampai 10% dari jumlah aset untuk materialitas neraca, 5% sampai 10% dari laba bersih untuk materialitas laporan laba atau rugi.

AKUNTANSI RETROSPEKTIF KESALAHAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN

IAS 8 menyatakan bahwa kesalahan material periode akuntansi telah lalu dikoreksi secara retrospektif, secara ideal, pada LK periode terdampak kesalahan tersebut, agar pos/akun terdampak dapat diperbandingkan lintas tahun buku. Kesalahan material periode akuntansi telah lalu dikoreksi secara retrospektif, secara kurang ideal, pada LK periode lalu yang paling mungkin disajikan kembali secara berantai sampai periode sekarang, agar pos/akun terdampak dapat diperbandingkan lintas tahun buku, dengan koreksi saldo awal LK periode lalu terjauh yang paling mungkin disajikan kembali. Minimum, bila retrospektif tak mungkin, saldo awal periode berjalan kesalahan ditemukan harus dikoreksi sebesar agregasi kesalahan-berantai tahun-tahun buku lalu.



Pengungkapan koreksi kesalahan mencakupi jenis kesalahan periode lalu, koreksi pada setiap LK tahun-tahun lalu terdampak kesalahan, perubahan dan dilusi laba persaham tahun-tahun buku-lalu tersebut, penjelasan LK periode-periode lalu yang terjauh-terjangkau oleh sistem akuntansi, dan penjelasan mengapa aksi akuntansi retrospektif tak dapat dilakukan.

Berdasar IAS 8 sebagai sumber rujukan, perubahan estimasi akuntansi, misalnya perubahan estimasi umur ekonomis aset tetap tidak berwujud, diakui secara porspektif dan mengungkapkan dampaknya terhadap

Laporan Laba Rugi sesuai IAS, mengungkapkan dampak pada periode perubahan apabila dampak menimpa hanya periode perubahan (misalnya estimasi nilai residu AT), mengungkapkan dampak pada periode perubahan dan periode selanjutnya yang juga terdampak perubahan (misalnya perubahan estimasi umur ekonomis), atau penjelasan bahwa estimasi dampak tidak praktis dilakukan. Bentuk dampak misalnya dampak pada Laba Persaham.

Kesalahan periode lalu adalah kelalaian untuk mencantumkan, dan kesalahan dalam mencatat, dalam laporan keuangan entitas untuk satu atau lebih periode lalu yang timbul dari kegagalan untuk menggunakan, atau kesalahan penggunaan, informasi andal yang:

- a. tersedia ketika penyelesaian laporan keuangan untuk periode tersebut; dan
- b. secara rasional diharapkan dapat diperoleh dan dipergunakan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.
- c. Kesalahan tersebut termasuk dampak kesalahan perhitungan aritmetis/matematis, kesalahan penerapan kebijakan akuntansi, kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta, dan kecurangan. Kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat pos-pos laporan keuangan adalah material jika, baik secara sendiri maupun bersama, dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Materialitas

bergantung pada ukuran dan sifat dari kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat tersebut dengan memperhatikan kondisi terkait. Ukuran atau sifat dari pos laporan keuangan, atau gabungan dari keduanya, dapat menjadi faktor penentu.

AKUNTANSI RETROSPEKTIF KOREKSI KESALAHAN AKUNTANSI MASA LALU

Berbagai usulan publik mencakupi redefinisi estimasi akuntansi, berpotensi menyebabkan IASB menggunakan definisi baru estimasi akuntansi sebagai Keputusan manajemen atau asumsi yang digunakan tatkala menerapkan suatu kebijakan akuntansi, karena ketidakpastian pengukuran maka suatu pos/akun LK tak dapat diukur secara tepat. Sebagai misal, pada suatu entitas LK diputuskan bahwa nilai residu habis susutan AT adalah nihil, hasil neto pelepasan AT bekas pakai masuk Laporan Laba Rugi.

Menurut IAS 8, penyajian kembali retrospektif adalah koreksi pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan jumlah unsur-unsur laporan keuangan seolah-olah kesalahan, termasuk kesalahan penerapan kebijakan akuntansi bukan karena perubahan kebijakan, kesalahan estimasi akuntansi bukan karena perubahan estimasi, periode lalu tidak pernah terjadi.

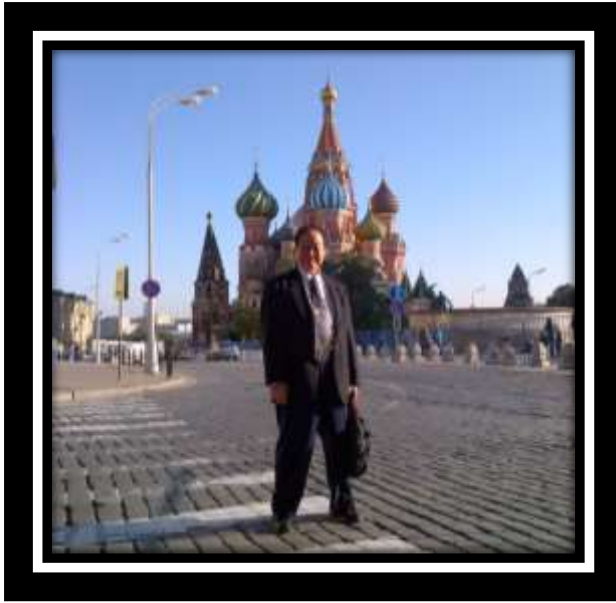
Di atas dicontohkan, perubahan kebijakan kebut produksi 3 shift (24 jam) kejar omset penjualan dan laba menggunakan metode penyusutan double declining method, diubah RUPS yang berstrategi profit-sak-madya-principle nan langgeng berbasis produksi satu shift (8 jam) menyebabkan perubahan penyusutan AT menjadi metode garis lurus, umur ekonomis AT jadinya dapat diperpanjang.

Pada tataran teori dan IAS dijelaskan bahwa, perubahan estimasi akuntansi adalah penyesuaian jumlah tercatat aset atau liabilitas, atau jumlah pemakaian periodik aset, yang berasal dari penilaian status kini dari, dan ekspektasi manfaat masa depan dan kewajiban yang terkait dengan, aset dan liabilitas. Perubahan estimasi akuntansi dihasilkan dari informasi baru atau perkembangan baru bukan kesalahan estimasi, bukan koreksi kesalahan estimasi. Mengutip IAS 8, seringkali diperlukan membuat estimasi dalam menerapkan suatu kebijakan akuntansi untuk unsur laporan keuangan yang diakui atau disajikan atas transaksi, peristiwa atau kondisi lain. Estimasi secara melekat bersifat subyektif, dan estimasi mungkin dikembangkan setelah periode pelaporan. Mengembangkan estimasi berpotensi lebih sulit ketika menerapkan kebijakan akuntansi atau penyajian kembali retrospektif untuk mengoreksi kesalahan periode lalu, karena periode waktu yang lebih lama telah berlalu sejak terjadinya transaksi, peristiwa, atau kondisi lain. Namun, tujuan estimasi periode lalu adalah sama dengan estimasi yang dilakukan pada periode berjalan, yaitu agar estimasi dapat mencerminkan keadaan yang ada ketika terjadinya transaksi, peristiwa atau kondisi lain.

Teori Laporan Keuangan Proforma

Bila penyajian ulang LK (*restatement*) tidak diwajibkan oleh SAK/SAP negara tertentu, upaya penyajian retrospektif LK sukarela dapat di-substitusi Laporan Proforma tentang hal itu dengan judul “Laporan Keuangan Proforma tentang Penyajian Kembali LK Periode Lalu Seolah-olah Perubahan Kebijakan Akuntansi Tahun Berjalan telah Diterapkan pada Tahun Buku Sebelumnya”.

Pada tataran teori akuntansi pasar modal, LK Proforma adalah sarana unjuk-rasa agen, adalah suatu bentuk laporan yang tidak sesuai dengan Standar Akuntansi, disajikan karena manajer



merasa dirugikan oleh perlakuan SAK yang dirasa men-zalimi dirinya. SEC, 2002, SOX Act, Section 1.2. mengatur proforma reporting, peraturan baru SEC tahun 2003 selanjutnya meminta (1) rekonsiliasi antara LK berbasis Standar Akuntansi dan Laporan Proforma, (2) menjelaskan makna dan maslahat laporan proforma. Investor membaca laporan proforma termaktub pada LK auditan, menilai apakah (1) laporan proforma adalah sebuah perilaku oportunistis, (2) terpercaya atau tidak terpercaya, (3) apakah laporan proforma memberi basis keputusan investasi lebih baik. Contoh laporan proforma, misalnya untuk Provisi untuk Restrukturisasi, Neraca Proforma

Paska Merger, Laporan Neraca Proforma dalam Mata Uang Khusus, Neraca Proforma Pemerintahan dengan Imbalan Kerja , tidak diatur dalam Standar Akuntansi. Secara empiris terbukti, laporan proforma memberi ukuran kinerja lebih baik ketimbang LK berbasis prinsip akuntansi berterima umum, tetap menghormati kinerja versi SAK, melengkapi informasi LK berbasis SAK atau OJK, meningkatkan sentimen pasar modal secara positif (Brown, Christensen, Elliot dan Mergenthaler, 2012). Proyeksi Neraca adalah sebuah proforma, hati hati menyikapi laporan proforma tentang masa depan, karena berisiko di-rekayasa manajer dengan ciri kinerja laba bersih lebih dari proyeksi laba versi prinsip akuntansi berterima umum. Hati hatipula menyikapi struktur pendapatan dan biaya, yang berisiko direkayasa dengan suatu skenario tertentu. Aneh tapi nyata, bahkan biaya tetap dan berulang masa lalu dapat dihapus saja pada proyeksi proforma bukan berbasis prinsip akuntansi berterima umum.

KESIMPULAN

Oleh karena itu IAS 8 dan/atau PSAK 25 dan bakalan PSAP Peristiwa Setelah Tanggal Neraca menyimpulkan bahwa , penerapan retrospektif kebijakan akuntansi baru atau koreksi kesalahan periode lalu mensyaratkan perbedaan informasi yang:

- a. menyediakan bukti keadaan yang ada pada tanggal terjadinya transaksi, peristiwa, atau kondisi lainnya, dan
- b. tersedia ketika penyelesaian laporan keuangan periode lalu, dari informasi lainnya. Untuk beberapa jenis estimasi (misalnya estimasi nilai wajar yang tidak didasarkan pada harga atau input yang dapat diobservasi), maka menjadi tidak praktis untuk membedakan jenis-jenis informasi ini. Ketika penerapan retrospektif atau penyajian kembali retrospektif memerlukan estimasi signifikan sehingga tidak mungkin untuk membedakan kedua jenis informasi ini, maka menjadi tidak praktis untuk menerapkan kebijakan akuntansi baru atau koreksi kesalahan.

Menggunakan basis etika utilitarian bertujuan pemantapan azas berbangsa bernegara, untuk perubahan kebijakan akuntansi dan perubahan estimasi akuntansi, SAP NKRI tak mengizinkan penyajian ulang secara retrospektif LK Auditan Berlabel Opini BPK tersahkan DPR/D karena berdampak *moral hazard* cq kerusakan kepercayaan publik terhadap Kabinet, BPK dan DPR/D .

Kesalahan akuntansi dinyatakan pada CALK LK tahun berjalan, yang menjelaskan koreksi pada Saldo Laba dalam rumpun Ekuitas. Untuk kesalahan proses akuntansi periode LK lalu dan/atau salahsaji LK tahun-tahun silam yang ditemukan pada suatu tahun berjalan, di koreksi pada akuntansi periode berjalan⁴, tidak berpengaruh pada LO tahun berjalan, namun langsung mengoreksi Saldo Surplus pada rumpun Ekuitas di Neraca. CALK menjelaskan hal-hal koreksi tersebut. CALK menjelaskan apakah kesalahan bersifat material atau tidak. Untuk keperluan GCG, kesalahan material dapat disajikan-atas inisiatif sendiri (diluar SAP) Pemerintah Pusat atau Pemda- dalam bentuk *Laporan Neraca Proforma dan LO Proforma* tahun atau tahun-tahun buku terjadi kesalahan, sebagai lampiran LK Auditasi BPK sepanjang praktis. Pertanggungjawaban paripurna berbentuk LK Proforma Lengkap.

Pada sistem pemerintahan, Negara menetapkan *Accountability Day*, sesungguhnya adalah strategi jahit-mati LKPP/LKPD Auditasi yang anti restatement. Sebagai puncak utopia akuntansi pemerintahan, di masa depan nan dekat, mungkin NKRI memilih mengikuti jejak berbagai negara maju akuntansi, membuat Hari Akuntabilitas Nasional (*Accountability Day*) pada sebuah tanggal serah terima (kelihatannya bulan Mei disukai beberapa negara/parlemen) LK Auditasi dari Kabinet kepada DPR disaksikan rakyat cq media massa, untuk pendidikan karakter bangsa cq meningkatkan kesadaran bangsa dalam berakuntabilitas. Bendera sepenuh tiang dikibarkan di halaman DPR oleh DPR diringi wakil pemerintahan dan perwakilan negara asing sebagai tanda LK PP NKRI berbubuh Opini WTP BPK, karena itu *restatement* LK dihindari. Namun salah saji LK periode atau periode akuntansi lalu tersebut dan pengaruhnya kepada Laporan Neraca terakhir, tetap saja harus dinyatakan pada CALK LK.

Accountability Day berlaku pula bagi LK sektor privat terutama LK emiten Pasar Modal, entitas LK Pelaku Industri Keuangan terutama LK Bank dan LK Grup Usaha. Pada hari tersebut para emiten LK mengucapkan terima kasih pada profesi audit LK dan IAPI, Pemerintah mengucapkan terima kasih atas darmabakti kepada negara oleh IAI, IAPI, KPAP, BPK, BPKP, DSAK, KSAP, KAKBI, OJK mengumumkan penurunan/peningkatan kualitas jasa AP NKRI umumnya, Daftar AP Tercela khususnya.

Catatan Redaksi : Redaksi mencatat bahwa pemakalah terpicu oleh analisis dan temuan Dr.Mei Ling pada bulan Juni 2020 yang mempertanyakan sebuah Konsep PSAP yang mengandung contoh Restatement LK, apakah sudah benar?.

⁴ Sebagai misal, terjadi kesalahan sepanjang lima tahun buku lalu, ditemukan pada tahun berjalan, bahwa penghasilan bunga tertentu berbasis bunga-berbunga karena pokok kredit selalu bertambah hasil bunga yang tak pernah dikutip pemerintah, sesuai perjanjian pinjam-meminjam, bukan berbasis pokok pinjaman. Hasil bunga akrual di catat terlampau kecil oleh entitas pemerintah, koreksi tambahan penghasilan bunga sepanjang lima tahun terakhir menambah Saldo Laba pada Ekuitas. Subledger kartu piutang atau kredit tersebut mencatat pokok pinjaman ditambah seluruh hasil bunga 5 tahun, menjadi pokok baru. Selanjutnya pada tahun berjalan, hasil bunga dihitung dari pokok baru.