

**PENTINGNYA PENERAPAN PRINSIP KONSISTENSI DALAM
PENGAKUAN PENDAPATAN DAN PENGARUHNYA TERHADAP
KEWAJIBAN PENYAJIAN
LAPORAN LABA / RUGI**

Oleh: Dra. Th. Hartinowati Soewelo, MM. ¹

ABSTRAK

Keputusan untuk penerapan metode pengakuan pendapatan terhadap laporan keuangan harus disesuaikan dengan kondisi perusahaan dan juga harus mengacu pada Standar Akuntansi Keuangan dan Norma Pelaporan Akuntan yang kedua dari Norma Pemeriksaan Akuntan mengenai konsistensi. Prinsip Akuntansi menghendaki pemakaian prosedur-prosedur akuntansi yang sama dari waktu ke waktu dan pemakaian konsep-konsep dalam prosedur pengukuran pos – pos yang berhubungan dalam laporan keuangan untuk suatu periode tertentu. Konsistensi dapat menjadi kendala bagi perusahaan apabila terdapat data dari suatu deret waktu tidak diukur dan tidak diklasifikasikan dengan cara yang sama sehingga akan menimbulkan kesulitan dalam membuat prediksi, sekaligus menimbulkan Penyajian Laporan Keuangan yang tidak wajar.

Kata kunci : Metode pengakuan pendapatan, prinsip konsistensi dan penyajian laporan keuangan yang wajar.

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Akuntansi merupakan suatu aktifitas jasa yang berfungsi menyediakan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan dari suatu unit usaha, yang dapat dipakai oleh pihak-pihak yang berkepentingan dengan unit usaha sebagai bahan pertimbangan di dalam pengambilan keputusan ekonomi. Informasi kuantitatif yang dimaksud berupa laporan keuangan : neraca, laporan rugi / laba, laporan perubahan equity, Cash Flow dan catatan atas laporan keuangan. Bertolak dari situasi tersebut, laporan keuangan yang dibuat harus memenuhi syarat-syarat penyajian yang wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim berlaku (Generally Accepted Accounting Principle) yang diterapkan secara konsisten dari satu masa ke masa berikutnya. Di Indonesia, prinsip akuntansi yang lazim berlaku dan digunakan adalah Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). PSAK dirumuskan oleh suatu panitia perumus yang dibentuk oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Secara umum pos-pos dalam laporan laba rugi dibagi menjadi 3 rekening, yaitu rekening pendapatan, biaya dan laba / rugi. Pendapatan yang diperoleh terutama dari hasil penjualan, dalam perlakuannya juga harus dilakukan dengan metode tertentu sesuai dengan PSAK dan dilakukan secara konsisten. Penggunaan metode pengakuan pendapatan yang tidak tepat dan tidak konsisten akan mengakibatkan terjadinya pencatatan yang

¹) Staf Pengajar FE Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

terlalu rendah atau terlalu tinggi. Sehingga laporan laba / rugi tidak dapat disajikan dengan wajar dan tidak dapat memberikan informasi yang berkualitas untuk mendukung pengambilan keputusan yang tepat. Mengingat pentingnya peranan penjualan, penulis mencoba untuk membahas pentingnya penerapan prinsip-prinsip konsistensi dalam pengakuan pendapatan agar dapat disusun laporan rugi / laba yang wajar.

Rumusan Masalah

Perusahaan yang menjadi obyek penelitian disini adalah PT. Kuda Laut Mas Pabrik Keramik Mozaik Tile di Sidoarjo. Rumusan permasalahan penelitian ini adalah :

Bagaimanakah metode pengakuan pendapatan yang diterapkan di perusahaan ? Adakah pengaruh ketidakkonsistenan dalam penerapan pengakuan pendapatan terhadap laporan laba rugi perusahaan ? Apakah dengan penerapan pengakuan pendapatan yang tidak konsisten akan mempengaruhi kewajaran dalam penyajian laporan rugi laba ?

TELAAH PUSTAKA

Perlu adanya perbandingan antara teori yang ada dengan kenyataan untuk mengetahui kemungkinan terjadinya perbedaan, dengan demikian penting adanya landasan teori. Agar komunikasi antar pihak intern maupun ekstern perusahaan tersebut efektif, diperlukannya seperangkat prinsip (standar) akuntansi yang mantap untuk dijadikan dasar penyusunan dan penafsiran laporan keuangan. Prinsip (standar) akuntansi harus sistematis, lengkap, netral, bersifat umum serta dikembangkan berdasarkan pemikiran yang logis, jelas dan obyektif sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai dalam pelaporan akuntansi yang bersangkutan. Suwardjono di dalam bukunya "Perekayasaan Akuntansi Keuangan" menyebutkan beberapa aspek yang menjadikan prinsip akuntansi mempunyai arti penting, adalah :

- a. Pemisahan antara investor dan manajemen yang menimbulkan perbedaan kepentingan.
- b. Aspek sosial pengelolaan badan usaha besar yang mempengaruhi perekonomian dan kehidupan masyarakat luas.
- c. Badan usaha besar akan menyerap sumber daya yang tersedia dalam suatu negara. Informasi mengenai badan usaha akan mempengaruhi efisiensi alokasi sumber daya tersebut.
- d. Peranan akuntan publik dalam menilai kewajaran penyajian laporan keuangan menjadi jelas dan mempunyai landasan yang kuat.

Prinsip Konsistensi

Ahmed Belkaoni dalam bukunya Accounting Theory (Teori Akuntansi) menggolongkan prinsip konsistensi sebagai bagian dalam prinsip-prinsip akuntansi. Yang dimaksud dengan prinsip konsistensi diatas oleh Ahmed Belkaoui adalah : "Bahwa kejadian-kejadian ekonomi serupa harus dicatat dan dilaporkan menurut cara yang konsisten dari periode ke periode. Tersirat dalam prinsip konsistensi ini adalah bahwa prosedur akuntansi yang sama akan dipergunakan untuk hal-hal yang

serupa selama periode waktu” Theodorus M. Tuanakotta dalam bukunya Teori Akuntansi juga memberikan pengertian yang hampir sama dengan Ahmed Belkaoui tentang prinsip konsistensi, yaitu : “Consistency merupakan suatu doktrin dasar dalam akuntansi sejak bertahun-tahun. Consistency biasanya diartikan sebagai :

- a. Pemakaian prosedur akuntansi yang sama oleh suatu entity dari waktu ke waktu.
- b. Pemakaian prosedur pengukuran untuk pos yang berhubungan dengan laporan keuangan dalam suatu periode.
- c. Penggunaan prosedur yang sama oleh perusahaan yang berbeda. Perubahan yang akan dilakukan harus disertai dengan pengungkapan atau penjelasan yang lengkap mengenai sifat perubahan tersebut serta akibatnya sehingga pemakai data dapat menafsirkan tepat dan memperhitungkan perubahan itu dalam pembuatan keputusan. Didalam Kerangka Dasar Penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang merupakan bagian Standar Akuntansi Keuangan, masalah mengenai konsistensi ini termuat pada salah satu karakteristik kualitas laporan keuangan, khususnya karakteristik yang keempat, yaitu “Dapat dibandingkan.

Pemakai harus dapat membandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (trend) posisi dan kinerja keuangan. Pemakai juga harus dapat membandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif. Oleh karena itu, pengukuran dan penyajian dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang serupa harus dilakukan secara konsisten untuk perusahaan tersebut, antar periode perusahaan yang sama dan untuk perusahaan yang berbeda.”

“Pendapatan merupakan proses arus, yaitu penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan selama jarak waktu tertentu atau pendapatan dianggap sebagai produk perusahaan.” (Eldon S. Hendriksen, Teori Akuntansi, Edisi Keempat, Penerbit Erlangga, Jakarta, 1988, Jilid satu, halaman 164)

Dalam kaitannya dengan pengungkapan pengertian pendapatan, Ikatan Akuntan Indonesia mendefinisikannya sebagai berikut : “Pendapatan adalah arus masuk bruto dan manfaat ekonomi yang timbul dari aktifitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.” (Ikatan Akuntan Indonesia, Buku Dua, PSAK No. 23 Paragraf 06).

Metode Pengakuan Pendapatan

Metode pengakuan pendapatan harus sedapat mungkin memenuhi persyaratan, yakni diadakannya taksiran dan asumsi mengenai hal-hal dikemudian hari, yang selanjutnya bisa saja tidak sesuai dengan kenyataannya. Hal ini dimaksudkan agar dalam pelaksanaannya pelaporan finansial tidak terlambat disajikan. Untuk itu beberapa ilmuwan mencoba mengemukakan pendapatnya tentang metode pengakuan pendapat ini. Menurut Suwardjono, pengakuan pendapatan meliputi :

- a. Pengakuan Pendapatan Atas Dasar Kemajuan Produksi

Metode ini dapat digunakan pada perusahaan yang memproduksi produk atas dasar pesanan dengan harga pasti yang telah disepakati. Dalam hal ini ketidakpastian tentang jumlah rupiah akhir yang akan diperoleh hampir tidak ada lagi dan dengan demikian sangatlah dimungkinkan untuk menentukan taksiran pendapatan

dari penjual kepada pembeli. Hal ini juga dapat dilihat pada Pernyataan Akuntansi Keuangan No.23. Disini, pendapatan dapat timbul dari tiga transaksi dari peristiwa ekonomi, yaitu : Pendapatan dari penjualan barang, Pendapatan dari penjualan jasa, Pendapatan dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak – pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan deviden.

Pengukuran Pendapatan

Didalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, pengukuran pendapatan ini dijelaskan sebagai berikut : “Pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima. Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima perusahaan dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan oleh perusahaan”. (I, I, PSAK NO.23 Paragraf 08-09)

Penandingan biaya dan pendapatan

Konsep penandingan antara biaya dan pendapatan yang diungkapkan oleh Eldon S. Hendriksen yaitu : “Saat pelaporan pendapatan datang terlebih dahulu, kemudian menyusul pelaporan bebannya pada periode yang sama, artinya beban harus diakui pada periode dimana pendapatan yang berkaitan diakui. Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, untuk masalah ini dapat dilihat pada paragraph sebagai berikut : “Beban diakui dalam laporan laba rugi kalau penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aktiva atau peningkatan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Ini berarti pengakuan beban terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan kewajiban atau penurunan aktiva (misalnya, akrual hak karyawan atau penyusutan aktiva tetap)”.

Beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar hubungan langsung antara biaya yang timbul dan pos penghasilan tertentu yang diperoleh. Proses yang biasanya disebut pengaitan biaya dengan pendapatan (*matching of cost with revenue*) ini melibatkan pengakuan penghasilan dan beban secara langsung dan bersama-sama dari transaksi atau peristiwa lain yang sama, misalnya berbagai komponen beban yang membentuk beban pokok penjualan (*cost or expense of goods sold*) diakui pada saat yang sama sebagai penghasilan yang diperoleh dari penjualan barang”

Prinsip Konsistensi

Prinsip Konsistensi yaitu suatu prinsip akuntansi yang menyiratkan penggunaan prosedur akuntansi yang sama untuk hal-hal yang serupa selama periode waktu.

Metode Pengakuan Pendapatan

Metode Pengakuan Pendapatan, yaitu : suatu cara yang digunakan untuk mengakui saat terjadinya timbulnya pendapatan yang merupakan hasil dari suatu operasi/kegiatan usaha dari suatu badan usaha/perusahaan.

Laporan Laba Rugi

Laporan Laba Rugi, yaitu : salah satu dari laporan keuangan yang memberikan gambaran mengenai hasil usaha/kinerja perusahaan dalam periode tertentu.

yang cukup teliti berdasarkan akumulasi biaya yang telah terjadi seiring dengan berjalannya penyelesaian pekerjaan. Begitu produksi selesai dan produk siap dikirim maka dengan sendirinya seluruh pendapatan sudah diakui sebesar harga kontrak.

b. Pengakuan Pendapatan Atas Dasar Saat Produksi Selesai

Pengakuan pendapatan atas dasar saat produk selesai dikerjakan biasanya dianggap tepat untuk industri ekstraktif (pertambangan) termasuk pertanian. Bahan dasar seperti timah, tembaga, gandum, beras, emas dan sebagainya biasanya mempunyai pasar yang luas dan harga yang sudah pasti. Hal ini merupakan suatu kondisi yang memungkinkan untuk menaksir dengan cukup nilai jual suatu sediaan barang jadi yang ada pada tanggal tertentu yang dapat direalisasikan. Dalam kondisi semacam ini dapat didukung alasan bahwa kegiatan produksilah yang merupakan faktor penentu dalam menghasilkan pendapatan dan bukan kegiatan penjualan. Dengan demikian pendapatan dapat diakui berdasarkan banyaknya barang yang diproduksi bukannya banyaknya unit barang yang terjual.

c. Pengakuan Pendapatan Atas Dasar Saat Penjualan

Untuk kebanyakan perusahaan dasar penjualan sebagai saat pengakuan dan pengukuran pendapatan adalah yang paling jelas dan obyektif daripada dasar lain yang dapat dipakai. Adapun alasan yang mendukung bahwa pengakuan pendapatan pada saat penjualan merupakan standar yang utama, adalah :

1. Pendapatan adalah merupakan jumlah rupiah yang menyatakan produk akhir operasi perusahaan dan oleh karena itu harus diakui dan diukur pada tingkat atau titik kegiatan yang menentukan dalam aliran kegiatan operasi perusahaan.
2. Pendapatan harus benar-benar terjadi dan didukung dengan timbulnya aktiva baru yang dapat dipercaya (sah), sebaiknya berupa kas atau piutang.

d. Pengakuan pendapatan Atas Dasar Saat Penerimaan Kas

Metode ini sebagai penyimpangan dari standar pengakuan pendapatan berdasarkan penjualan. Penerapan dasar penerimaan kas paling banyak dijumpai dalam perusahaan jasa dan perusahaan yang melakukan penjualan yang pembayarannya secara angsuran. Pada hakekatnya, penggunaan metode ini tidak mengakui piutang angsuran sebagai elemen aktiva. Pendapatan yang diakui untuk suatu periode hanya yang sudah diterima kasnya maka biaya yang harus diperhitungkan untuk periode tersebut adalah seluruh biaya yang diperkirakan menghasilkan pendapatan tunai tersebut. Pengukuran laba periodik yang tepat menghendaki penandingan secara rasional biaya yang dikorbankan dengan pendapatan yang dihasilkan oleh pengorbanan tersebut. Jadi kalau hasil penjualan tertentu dipecah dan diakui dalam dua periode atau lebih, biaya yang bersangkutan dengan hasil penjualan tersebut juga harus dipecah dan dibebankan secara proporsional. Pada titik inilah biasanya usaha untuk menggunakan dasar kas untuk pengakuan dan perhitungan laba menjadi tidak teliti karena merupakan alokasi biaya non produk (misalnya biaya administrasi dan penjualan). Dalam hal inilah pengakuan pendapatan atas dasar kas menunjukkan kelemahan. Dari uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa sudah merupakan ketentuan umum pendapatan diakui pada saat terjadinya penjualan. Karena penjualan dianggap sebagai peristiwa/kegiatan beralihnya barang

Dalam melaksanakan aktivitas penjualannya, perusahaan hanya melakukan penjualan secara kredit. Untuk mengakui pendapatan yang diperoleh atas penjualan yang terjadi, perusahaan telah menetapkan kebijaksanaan akuntansinya berdasarkan 'accrual basis system', yaitu dimana pendapatan diakui pada saat terjadinya transaksi penjualan. Namun dalam prakteknya, kebijaksanaan akuntansi yang ditetapkan tidak selalu sepenuhnya ditaati. Dalam suatu periode terdapat beberapa penjualan kredit yang tidak dicatat (dijurnal) pada saat transaksi penjualan terjadi. Pencatatan transaksi² tersebut baru dilakukan perusahaan pada saat penerimaan atau pelunasan terjadi. Berarti perusahaan juga menggunakan metode saat pembayaran diterima untuk mengakui adanya pendapatan ('cash basis system'). Alasan perusahaan untuk melakukan pencatatan yang berbeda-beda seperti tsb. diatas adalah karena perusahaan membedakan pelanggannya menjadi dua golongan berdasarkan daerah pemasaran, yaitu : Golongan I : untuk pelanggan yang berada di Pulau Jawa, dimana kolektibilitas piutang dianggap tidak diragukan. Golongan II : untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa, dimana perusahaan menganggap kolektibilitas piutang lebih sulit untuk dilakukan. Pengakuan terjadinya penjualan Golongan I, dicatat oleh perusahaan pada saat pengiriman barang atau sesuai dengan tanggal faktur. Pengakuan atas penjualan Golongan II, baru dicatat setelah terjadi realisasi penerimaan uang kas dari pelanggan sebagai pelunasan piutang. Kegagalan perusahaan untuk menerapkan metode pengakuan pendapatan secara konsisten juga berarti kegagalan dalam mentaati kebijaksanaan akuntansi yang telah diterapkan. Data dalam tabel berikut ini diambil dengan tujuan untuk menunjukkan inkonsistensi yang terjadi dalam pengakuan saat terjadinya penjualan yang merupakan salah satu unsur pembentuk pendapatan.

ANALISA DAN PEMBAHASAN

Permasalahan pada PT. Kuda Laut Mas adalah sebagai berikut :

1. Penerapan metode akrual dalam pengakuan pendapatan perusahaan.
Dalam mengakui pendapatannya, perusahaan menggunakan metode pengakuan pendapatan berdasarkan metode akrual, dimana pendapatan diakui pada saat terjadinya transaksi penjualan. Namun, dalam prakteknya, metode akrual ini belum diterapkan sebagaimana mestinya, hal ini berarti praktek akuntansi yang diterapkan oleh PT. Kuda Laut Mas tidak sesuai dengan aturan yang berlaku. Kelemahan utama yang terdapat pada metode akrual adanya 2 titik waktu yang berbeda sebagai dasar penetapan kapan terjadinya pendapatan. Titik waktu yang pertama adalah pada saat barang yang dikirim dan titik waktu yang kedua adalah pada saat faktur dibuat (sesuai dengan tanggal faktur). Periksa tabel 1.
2. Penerapan prinsip konsistensi pada perlakuan akuntansi pendapatan.
Pada PT. Kuda Laut Mas terdapat ketidakkonsistenan dalam penggunaan metode pengakuan pendapatan. Selain kelemahan pada metode akrual yang telah disebutkan diatas, perusahaan juga menggunakan metode pengakuan pendapatan yang lain yaitu metode berdasarkan kas. Metode berdasarkan kas diberlakukan untuk mengakui pendapatan atas penjualan kepada pelanggan di luar Pulau Jawa. Penggunaan 2 metode pengakuan pendapatan secara bersamaan ini, akan lebih menunjukkan ketidak konsistenan yang terjadi di perusahaan dalam menerapkan metode pengakuan pendapatannya

Sebab Masalah

Masalah-masalah PT. Kuda Laut Mas seperti tersebut diatas, disebabkan oleh :

1. Dalam menerapkan metode pengakuan pendapatan, perusahaan tidak konsisten. Dalam arti perusahaan mengakui pendapatan pada saat penjualan terjadi atau pada saat barang dikirim, dan pada saat yang lain perusahaan mengakui pendapatannya pada saat penerimaan kas.
2. Adanya pembedaan pelanggan menjadi 2 golongan, yaitu golongan I untuk pelanggan di Pulau Jawa dan golongan II untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa, menyebabkan perusahaan memperlakukan pelanggannya secara berbeda pula, khususnya dalam hal pengakuan pendapatannya.
3. Adanya unsur kesengajaan dengan menunda pengakuan pendapatan, hal ini dikarenakan adanya kekhawatiran terhadap kolektibilitas piutang khususnya untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa.

Sebab Masalah

Masalah-masalah PT. Kuda Laut Mas seperti tersebut diatas, disebabkan oleh :

1. Dalam menerapkan metode pengakuan pendapatan, perusahaan tidak konsisten. Dalam arti perusahaan mengakui pendapatan pada saat penjualan terjadi atau pada saat barang dikirim, dan pada saat yang lain perusahaan mengakui pendapatannya pada saat penerimaan kas.
2. Adanya pembedaan pelanggan menjadi 2 golongan, yaitu golongan I untuk pelanggan di Pulau Jawa dan golongan II untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa, menyebabkan perusahaan memperlakukan pelanggannya secara berbeda pula, khususnya dalam hal pengakuan pendapatannya.
3. Adanya unsur kesengajaan dengan menunda pengakuan pendapatan, hal ini dikarenakan adanya kekhawatiran terhadap kolektibilitas piutang khususnya untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa.

Beberapa implikasi atas inkonsistensi saat pengakuan pendapatan terhadap laporan keuangan perusahaan :

1. Nilai laba periodik.

Nilai laba periodik dapat diketahui dalam laporan laba rugi. Komponen utama dari suatu laporan laba rugi adalah pendapatan dan biaya. Untuk dapat menyajikan suatu laporan laba rugi yang informative, sesuai dengan tujuan laporan keuangan, berarti laporan rugi laba itu harus menyajikan pendapatan yang benar-benar merupakan hasil usaha periode ini. Hasil usaha ini kemudian akan “ditandingkan” (dikurangkan) dengan seluruh biaya yang terjadi dalam periode yang sama untuk mendapatkan laba atau rugi periodik. Namun, bila pengakuan dan pengukuran pada salah satu komponen laba rugi tidak benar, yang dimaksud dalam pembahasan ini adalah penjualan, maka tidak mungkin akan diperoleh informasi yang layak tentang laba atau rugi yang seharusnya terjadi pada periode akuntansi tersebut. Pengakuan, pengukuran dan pelaporan (penyajian) laba / rugi perusahaan dan komponen pembentuknya mempunyai peranan yang cukup penting bagi pemakai laporan keuangan yang akan mengambil keputusan dalam hubungannya dengan perusahaan, karena laporan laba rugi ini mencerminkan pengukuran keberhasilan

perusahaan dalam menggunakan sumber daya yang terbatas pada operasinya. Dari hasil penelitian dapat disajikan TABEL 2.

2. Nilai Piutang Usaha

Penundaan pencatatan penjualan serta pengukuran penjualan yang tidak layak diakui sebagai pendapatan akan mempengaruhi nilai piutang usaha yang tercantum dalam neraca. Pencatatan penjualan sebagai pendapatan pada saat pembayaran oleh pelanggan menyebabkan nilai piutang usaha menjadi lebih kecil untuk periode yang bersangkutan.

3. Nilai laba yang ditahan

Nilai laba yang ditahan dapat berubah karena laba / rugi periode berjalan, koreksi laba / rugi tahun lalu ataupun pembagian deviden. Dengan demikian, perbedaan pengakuan pendapatan akan mempengaruhi laba / rugi, yang akhirnya juga akan mempengaruhi laba yang ditahan.

Usaha Pemecahan Masalah

Pemecahan masalah diusulkan oleh penulis ditekankan pada dua hal yaitu :

1. Penetapan saat realisasi pendapatan yang sesuai : Sebelum memperbaiki pencatatan pendapatan perusahaan terlebih dahulu harus mampu menetapkan kapan sesungguhnya terjadi realisasi pendapatan. Penjabaran dari prinsip realisasi tersebut adalah saat tanggal penjualan yang biasanya ditandai dengan tanggal penyerahan produk kepada pelanggan. Meski demikian tidak mudah untuk menetapkan kapan terjadinya realisasi pendapatan dan sebagainya. Kesulitan dari konsep realisasi ini adalah pengertian yang berbeda-beda terhadap konsep realisasi terutama masalah waktu pengakuan yang sesungguhnya. Sebenarnya pendapatan dapat diakui pada saat pertukaran dan pengiriman barang yang diimbangi dengan timbulnya penerimaan kas atau klaim terhadap kas atau aktiva lainnya. Namun beberapa pelanggan di luar Pulau Jawa menjadi kendala bagi perusahaan untuk mencatat pendapatan yang terjadi atasnya. Karena pengiriman barang ke luar Pulau Jawa akan memakan waktu lebih lama dari pengiriman barang untuk pelanggan di Pulau Jawa. Hal ini akan menyebabkan saat pengiriman barang dari PT. Kuda Laut Mas akan berbeda dengan saat penerimaan barang tersebut oleh pelanggan di luar Pulau Jawa. Keadaan seperti itu mengakibatkan perusahaan untuk menunda pencatatan penjualan yang terjadi dan mengakui pendapatan dari pelanggan di luar Pulau Jawa berdasarkan realisasi penerimaan kas. Pencatatan pengakuan pendapatan oleh perusahaan pada titik waktu yang berbeda-beda ini dapat dilihat pada daftar pengakuan pendapatan pada tabel 1. Sebagaimana dapat dilihat dalam tabel tersebut, pembayaran oleh pelanggan ada yang melebihi dari 1 bulan setelah tanggal pengiriman barang ataupun tanggal faktur. Adapula pelanggan yang baru membayar sebagian dari jumlah yang ditagih (nilai penjualan) oleh perusahaan, dengan alasan kekurangannya akan dibayar bersamaan dengan pengiriman berikutnya. Untuk menghindari hal tersebut diatas itu, sebaiknya realisasi pendapatan didasarkan kapan terjadinya perpindahan hak milik atas barang yang disebutkan pada kontrak penjualan dengan penetapan syarat penjualan dengan jelas, lihat tabel 1.

2. Penggunaan metode akrual serta saat pencatatan pendapatan secara konsisten. Didalam akuntansi double – entry system terhadap dua metode pencatatan yaitu akuntansi akrual (*Accrual Accounting*) dan akuntansi berdasarkan kas (*Cash Basis Accounting*). Akuntansi akrual terutama digunakan pada perusahaan-perusahaan yang berorientasi pada laba, perusahaan – perusahaan berbentuk perseroan terbatas, serta perusahaan – perusahaan besar, karena akuntansi akrual ini menghasilkan penandingan (*matching*) yang lebih baik antara pendapatan dan beban selama periode akuntansi dan biasanya menghasilkan laporan keuangan yang lebih akurat dalam mencerminkan posisi keuangan dan hasil operasi perusahaan. Sedangkan akuntansi berdasarkan kas dapat ditemukan pada organisasi yang tidak bertujuan mencari laba, seperti yayasan dan rumah sakit, organisasi² kecil dan badan usaha yang tidak berbentuk perseroan. Akuntansi tidak dapat menggunakan kedua dasar ini secara bersamaan karena mempunyai prosedur pengakuan dan pengukuran yang berbeda atas pendapatan dan beban selama periode akuntansi tertentu. Dengan melihat bentuk dan keadaan perusahaan, untuk pengakuan nilai pendapatannya, sebaiknya perusahaan mengakui pendapatan berdasarkan metode akrual. Hal ini dikarenakan metode akrual lebih sesuai dengan konsep penetapan beban dan pendapatan, dan akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih wajar. Penyimpangan atas penggunaan metode akrual ini dapat dilakukan apabila terdapat ketidakpastian yang besar mengenai kolektibilitas piutang yang timbul dari penjualan barang dan jasa. Sedangkan ketidakpastian yang dimiliki oleh PT. Kuda Laut Mas atas kolektibilitas piutang untuk menggunakan akuntansi berdasar kas tersebut tidak cukup besar. Penerapan praktek akuntansi oleh perusahaan dalam pencatatan transaksi penjualan kreditnya memakai dua metode pengakuan pendapatan, yaitu metode akrual dan metode berdasarkan kas. Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, masalah ketidakkonsistenan tersebut juga terlihat pada perusahaan harus mengakui pendapatannya berdasarkan metode akrual, dimana ada juga sebagian pelanggan yang diakui pendapatannya sesuai tanggal faktur. Pada PT. Kuda Laut Mas terdapat kualifikasi yang membedakan pelanggan yang diakui pendapatannya berdasarkan akrual basis (untuk pelanggan golongan I) dan berdasarkan kas basis (untuk pelanggan golongan II). Tetapi hal itu bersifat umum dan akan lebih menunjukkan ketidakkonsistenan perusahaan dalam menerapkan metode pengakuan pendapatannya. Ketidakkonsistenan ini berkaitan dengan adanya unsur kesengajaan dengan menunda pengakuan pendapatan, kekhawatiran terhadap kolektibilitas piutang, khususnya untuk pelanggan yang berada di luar Pulau Jawa. Praktek tersebut tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan dan Norma Pelaporan Akuntan yang kedua dari Norma Pemeriksaan Akuntan mengenai konsistensi. Berarti bahwa setiap transaksi atau kejadian ekonomi yang sama harus dicatat dan dilaporkan dengan cara yang sama dari periode ke periode. Istilah prinsip akuntansi tidak hanya mencakup prinsip dan praktek akuntansi saja, tetapi juga mencakup penerapannya. Dalam penerapan prosedur akuntansi, konsistensi merupakan kendala tersendiri bagi pemakai, karena kalau data untuk suatu deret waktu tidak diukur dan diklasifikasikan dengan cara yang sama, maka akan timbul kesukaran untuk membuat prediksi. Dengan demikian, perusahaan seharusnya hanya menerapkan satu metode pengakuan pendapatan saja, yaitu metode pengakuan pendapatan pada saat penjualan atau Metode Akrual.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Dalam mengakui pendapatannya, perusahaan menerapkan dua metode pengakuan pendapatan yaitu metode akrual dan metode berdasarkan kas secara bersamaan. Ketidakkonsistenan ini akan menyebabkan informasi keuangan yang disajikan tidak dapat memenuhi tujuan umum maupun tujuan kuantitatif laporan keuangan. Pada akhirnya, hal tersebut juga akan mempengaruhi tingkat kewajaran atas penyajian laporan keuangan, khususnya Laporan Laba Rugi dan Neraca Perusahaan.
2. Ketidakkonsistenan atas pengakuan pendapatan yang terjadi pada PT. Kuda Laut Mas, dapat dilihat dari adanya beberapa pendapatan (khususnya untuk pelanggan) (Golongan II yang berada di luar Pulau Jawa) yang pengakuannya didasarkan atas penerimaan kas. Namun ada pendapatan yang diakui saat pengiriman barang atau saat tanggal faktur. Hal ini mengakibatkan pencatatan pendapatannya tidak sebesar dari nilai yang sebenarnya.
3. Nilai penjualan/pendapatan yang dicatat oleh perusahaan pada laporan laba rugi tahun 1995 adalah sebesar **Rp. 7.135.761.933,-**. Sedangkan sesuai dengan perhitungan yang telah dilakukan oleh penulis nilai penjualan/pendapatan yang seharusnya adalah sebesar **Rp. 7.401.648.860,-**. Hal ini berarti pencatatan penjualan/pendapatan untuk tahun yang bersangkutan dinyatakan terlalu rendah sebesar **Rp. 265.886.927,-** (*understated*).
4. Pencatatan penjualan/pendapatan yang terlalu rendah ini juga akan mempengaruhi rekening-rekening lainnya, yaitu :
 - a. Untuk rekening Harga Pokok Penjualan terdapat selisih kurang sebesar **Rp. 202.074.064,-** dari nilai yang sebenarnya yaitu menjadi **Rp. 5.625.131.979,-**
 - b. Rekening Laba Kotor mengalami kenaikan mengalami kenaikan dari saldo **Rp. 1.712.704.018,-** menjadi **Rp. 1.776.516.881,-** berarti selisih yang terjadi sebesar **Rp. 63.812.863,-** (*understated*).
 - c. Rekening Laba Tahun Berjalan juga mengalami selisih yang sama besar dengan selisih Laba Kotor, yaitu sebesar **Rp. 63.812.863,-** (*understated*). Sehingga saldonya yang semula sebesar **Rp. 584.821.074,-** menjadi **Rp. 648.633.937,-**.
 - d. Pada Rekening Persediaan Barang Jadi saldo yang tercatat adalah sebesar **Rp. 481.461.454,-** selisih kurang sebesar **Rp. 202.074.064,-** yang terjadi pada rekening Harga Pokok Penjualan akan mempengaruhi nilai Persediaan Barang Jadi menjadi lebih rendah/berkurang sebesar **Rp. 279.387.390,-**.
 - e. Kenaikan pada rekening Piutang Dagang akan terjadi sebesar nilai penjualan /pendapatan yang tidak tercatat yaitu sebesar **Rp. 265.886.927,-**. Dengan demikian saldo Piutang Dagang yang semula sebesar **Rp. 498.789.885,-** menjadi **Rp. 764.676.812,-**

Saran

1. Perusahaan perlu memperhatikan konsistensi penerapan metode pengakuan pendapatan terhadap laporan laba rugi periode yang bersangkutan.
2. Sebaiknya perusahaan hanya menggunakan metode akrual dalam pengakuan pendapatannya karena metode ini memberikan hasil yang lebih wajar dan informatif.
3. Perlu ditegaskan kapan terjadinya realisasi pendapatan, apakah pada saat pengiriman barang atau pada titik-titik waktu yang lainnya. Untuk ini harus didukung dengan kontrak penjualan yang jelas serta penerapan yang konsisten.

TABEL 1
DAFTAR PENGAKUAN PENDAPATAN UNTUK BEBERAPA PELANGGAN
PT. KUDA LAUT MAS

PL	Tanggal Pengiriman	Tanggal Faktur	Tanggal Pembayaran	Nilai Penjualan (Rp.)	Nilai Pendapatan Yang diakui (Rp.)	Saat Pengakuan Pendapatan
A	13-09-1995	15-09-1995	12-11-1995	68.229.514	68.229.514	Saat Pembayaran
B	25-09-1995	28-09-1995	07-11-1995	39.831.485	39.831.485	Saat Pembayaran
C	27-09-1995	30-09-1995	14-11-1995	104.901.100	69.934.066	Saat Pengiriman
D	04-10-1995	07-10-1995	16-11-1995	34.107.200	34.107.200	Saat Faktur
E	11-10-1995	14-10-1995	30-11-1995	59.413.542	59.413.542	Saat Faktur
F	28-10-1995	02-11-1995	12-12-1995	81.137.057	81.137.057	Saat Pembayaran
G	30-10-1995	31-10-1995	30-12-1995	19.843.594	19.843.594	Saat Faktur
H	02-11-1995	06-11-1996	02-01-1996	75.230.150	36.734.680	Saat Pengiriman
I	09-11-1995	12-11-1995	19-12-1995	41.565.824	41.565.824	Saat Faktur
J	30-11-1995	03-12-1996	14-01-1996	25.061.711	25.061.711	Saat Pembayaran
K	04-12-1995	07-12-1996	23-01-1996	93.372.080	93.372.080	Saat Pembayaran
L	08-12-1995	10-12-1996	25-01-1996	50.330.000	25.165.000	Saat Pengiriman
M	14-12-1995	17-12-1996	22-02-1996	49.106.606	49.106.606	Saat Pembayaran
N	21-12-1995	24-12-1996	26-02-1996	131.880.365	65.940.180	Saat Pengiriman
O	23-12-1995	26-12-1996	03-03-1996	117.030.091	58.515.045	Saat Pembayaran
P	07-01-1996	11-01-1996	04-03-1996	35.527.210	35.527.210	Saat Pembayaran
Q	25-01-1996	27-01-1996	21-03-1996	19.354.742	19.354.742	Saat Faktur
R	31-01-1996	02-02-1996	05-04-1996	84.107.010	42.053.505	Saat Pengiriman
S	02-02-1996	06-02-1996	22-04-1996	81.651.131	81.651.131	Saat Faktur
T	09-02-1996	12-02-1996	26-04-1996	69.450.225	69.450.225	Saat Pembayaran
U	17-02-1996	21-02-1996	30-04-1996	119.273.666	39.757.888	Saat Pengiriman
V	08-03-1996	11-03-1996	09-05-1996	54.611.720	54.611.720	Saat Pembayaran
W	21-03-1996	24-03-1996	02-06-1996	94.110.500	94.110.500	Saat Faktur

Sumber : PT. Kuda Laut Mas

Pentingnya Penerapan Prinsip Konsistensi (Hartinowati Soewelo)

Berikut ini adalah bentuk laporan laba rugi dan neraca dari PT. Kuda Laut Mas :

TABEL 2
PT. KUDA LAUT MAS
PERHITUNGAN LABA RUGI PERIODE 01 JANUARI S/D 31 DESEMBER 1995 - 1996

KETERANGAN	TAHUN 1995	TAHUN 1996
Penjualan :		
Golongan I	Rp. 5.818.062.883,-	Rp. 8.052.589.236,-
Golongan II	<u>Rp. 1.317.699.050,-</u>	<u>Rp. 742.110.100,-</u>
	Rp. 5.818.062.883,-	Rp. 8.794.699.336,-
Harga Pokok Penjualan :		
Golongan I	Rp. 4.419.792.200,-	Rp. 6.153.214.239,-
Golongan II	<u>Rp. 1.003.265.715,-</u>	<u>Rp. 567.203.235,-</u>
	<u>Rp. 5.423.057.915,-</u>	<u>Rp. 6.720.417.474,-</u>
Laba Kotor	Rp. 1.712.704.018,-	Rp. 2.074.281.862,-
Biaya Operasional :		
Biaya umum & administrasi	Rp. 689.674.198,-	Rp. 1.064.651.398,-
Biaya Penyusutan Aktiva Tetap	Rp. 485.267.850,-	Rp. 75.200.243,-
Biaya Bank	<u>Rp. 729.425,-</u>	<u>Rp. 995.821,-</u>
	<u>Rp. 1.175.671.473,-</u>	<u>Rp. 1.140.847.462,-</u>
Laba Usaha	Rp. 537.032.545,-	Rp. 933.434.400,-
Pendapatan (Biaya) Non Operasional :		
Pendapatan jasa giro	Rp. 47.531.411,-	Rp. 64.704.414,-
Pendapatan lain-lain	Rp. 1.261.000,-	<u>Rp. 580.000,-</u>
Biaya lain-lain	Rp. (1.003.882,-)	Rp.
	<u>Rp. 47.531.411,-</u>	Rp. 65.284.414,-
Laba Bersih (Sebelum Pajak)	<u>Rp. 584.821.074,-</u>	<u>Rp. 998.718.814,-</u>

Pentingnya Penerapan Prinsip Konsistensi (Hartinowati Soewelo)

TABEL 3
PT. KUDA LAUT MAS
NERACA
PER 31 DESEMBER 1995 / 1996

AKTIVA	Menurut Perusahaan	Menurut Penelitian
AKTIVA LANCAR :		
Kas	Rp. 10.742.363,-	Rp. 28.207.698,-
Bank	Rp. 722.267.758,-	Rp. 1.659.186.502,-
Piutang Dagang	Rp. 498.789.885,-	Rp. 212.481.850,-
Piutang Lain - lain	Rp. 378.588.976,-	Rp. 161.220.965,-
Persediaan bahan baku & Pembantu	Rp. 286.639.630,-	Rp. 532.107.390,-
Persediaan Barang Jadi	Rp. 481.461.464,-	Rp. 588.359.996,-
Pajak Dibayar Dimuka	<u>Rp. 198.687.350,-</u>	<u>Rp. 343.551.300,-</u>
Jumlah Aktiva Lancar	Rp. 2.577.197.419,-	Rp. 3.525.475.701,-
AKTIVA TETAP (Nilai Buku) :		
Tanah	Rp. 102.230.000,-	Rp. 102.230.000,-
Gedung Dan Bangunan	Rp. 102.007.500,-	Rp. 480.118.709,-
Mesin	Rp.1.633.672.566,-	Rp. 4.658.789.669,-
Peralatan	<u>Rp. 18.981.875,-</u>	<u>Rp. 52.940.791,-</u>
Jumlah Aktiva tetap	Rp.1.856.891.941,-	Rp. 5.294.079.169,-
AKTIVA LAIN-LAIN :		
Bangunan Dalam Penyelesaian	Rp. 267.012.677,-	
Instalasi Gas Dalam Penyelesaian	<u>Rp. 60.358.455,-</u>	
Jumlah Aktiva Lain-Lain	Rp. 327.371.132,-	
JUMLAH AKTIVA	Rp. 4.761.460.489,-	Rp. 8.819.554.870,-
PASIVA		
KEWAJIBAN LANCAR :		
Hutang Dagang	Rp. 111.179.040,-	Rp. 652.624.666,-
Hutang Dagang Lain-lain	Rp. 189.884.255,-	Rp. 175.709.429,-
Hutang Pemegang Saham	Rp.1.600.000.000,-	Rp. 4.460.000.000,-
Biaya Yang Masih Harus Dibayar	<u>Rp. 208.375.404,-</u>	Rp. 138.706.581,-
Jumlah Kewajiban Lancar	Rp.2.109.438.699,-	Rp. 5.427.040.676,-
MODAL :		
Modal Saham		
Modal Cadangan	Rp. 500.000.000,-	Rp. 500.000.000,-
Laba Rugi Yang Ditahan	Rp. 891.865.965,-	Rp. 1.893.795.380,-
Laba Rugi Tahun Berjalan	Rp. 675.334.751,-	Rp. 998.718.814,-
Jumlah Modal	<u>Rp. 584.821.074,-</u>	Rp.
JUMLAH PASIVA	Rp.2.652.021.790,-	Rp. 3.392.514.194,-
	Rp. 4.761.460.489,-	Rp. 8.819.554.870,-

Pentingnya Penerapan Prinsip Konsistensi (Hartinowati Soewelo)

TABEL 4
PT. KUDA LAUT MAS
NERACA
PER 31 DESEMBER 1995 / 1996

AKTIVA	Menurut Perusahaan	Menurut Penelitian
AKTIVA LANCAR :		
Kas	Rp. 10.742.363,-	Rp. 10.742.363,-
Bank	Rp. 722.267.758,-	Rp. 722.287.758,-
Piutang Dagang	Rp. 498.789.885,-	Rp. 764.676.812,-
Piutang Lain - lain	Rp. 378.588.976,-	Rp. 378.588.976,-
Persediaan bahan baku & Pembantu	Rp. 286.639.630,-	Rp. 286.639.630,-
Persediaan Barang Jadi	Rp. 481.461.464,-	Rp. 279.387.390,-
Pajak Dibayar Dimuka	<u>Rp. 198.687.350,-</u>	<u>Rp. 198.687.350,-</u>
Jumlah Aktiva Lancar	<u>Rp. 2.577.197.419,-</u>	<u>Rp. 2.641.010.279,-</u>
AKTIVA TETAP (Nilai Buku) :		
Tanah	Rp. 102.230.000,-	Rp. 102.230.000,-
Gedung Dan Bangunan	Rp. 102.007.500,-	Rp. 102.007.500,-
Mesin	Rp.1.633.672.566,-	Rp. 1.633.672.566,-
Peralatan	<u>Rp. 18.981.875,-</u>	<u>Rp. 18.981.875,-</u>
Jumlah Aktiva tetap	<u>Rp.1.856.891.941,-</u>	<u>Rp. 1.856.891.941,-</u>
AKTIVA LAIN-LAIN :		
Bangunan Dalam Penyelesaian	Rp. 267.012.677,-	Rp. 267.012.677,-
Instalasi Gas Dalam Penyelesaian	<u>Rp. 60.358.455,-</u>	<u>Rp. 60.358.455,-</u>
Jumlah Aktiva Lain-Lain	Rp. 327.371.132,-	Rp. 327.371.132,-
JUMLAH AKTIVA	<u>Rp. 4.761.460.489,-</u>	<u>Rp. 4.825.273.352,-</u>
PASIVA		
KEWAJIBAN LANCAR :		
Hutang Dagang	Rp. 111.179.040,-	Rp. 111.179.040,-
Hutang Dagang Lain-lain	Rp. 189.884.255,-	Rp. 189.884.255,-
Hutang Pemegang Saham	Rp.1.600.000.000,-	Rp. 1.600.000.000,-
Biaya Yang Masih Harus Dibayar	<u>Rp. 208.375.404,-</u>	<u>Rp. 208.375.404,-</u>
Jumlah Kewajiban Lancar	<u>Rp.2.109.438.699,-</u>	<u>Rp. 2.109.438.699,-</u>
MODAL :		
Modal Saham	Rp. 500.000.000,-	Rp. 500.000.000,-
Modal Cadangan	Rp. 891.865.965,-	Rp. 891.865.965,-
Laba Rugi Yang Ditahan	Rp. 675.334.751,-	Rp. 675.334.751,-
Laba Rugi Tahun Berjalan	<u>Rp. 584.821.074,-</u>	<u>Rp. 648.633.937,-</u>
Jumlah Modal	<u>Rp.2.652.021.790,-</u>	<u>Rp. 2.715.834.653,-</u>
JUMLAH PASIVA	<u>Rp. 4.761.460.489,-</u>	<u>Rp. 4.825.273.352,-</u>

DAFTAR PUSTAKA

Belkaoui, Ahmed. 1989. *Teori Akuntansi*. Terjemahan. Yogyakarta: AK Group
Hendriksen, Eldon S. *Teori Akuntansi*. Edisi Keempat. Jilid Satu. Jakarta: Penerbit Erlangga

Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Penerbit Selemba Empat.

Smith, Jay M. & K. Fred Skousen, 1989. *Akuntansi Intermediate*. Edisi Kesembilan, Jilid Satu, Terjemahan Jakarta: Penerbit Erlangga.

Suwardjono. 1989. *Teori Akuntansi*. Yogyakarta: BPFE.

Tuanakotta, Theodorus M. 1984. *Teori Akuntansi*. Edisi Satu. Buku Satu. Jakarta: LPFE UI.