KONSISTENSI PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAN IMPLIKASINYA (STUDI KASUS PADA INDUSTRI PERTAMBANGAN DI BEI)

Lokky Ciputra
Konsultan Pajak Pentatrust Surabaya
ciputra.lokky@gmail.com

Abstract

Financial statements are an integrated report, which used by company's management as a tools to present useful financial information. One of them is to get additional fund from the investor. In order to make the information useful, consistency as a base of comparability must be applied, which relevancy must be watched. Mining industries has been chosen because their high risk and indeterminancy nature. This study aims to give an opinion of consistency concepts in evaluate the mining's industry financial statements, which firing listed on the Indonesia Stock Exchange in 2007-2009.

This study use descriptive-comparative method, which used 13 sample companies and selected by using purposive sampling method. Source of data is secondary data consisting audited financial. Data were analyzed by compare 2007-2009 financial statement, analyze the cause of changes and grouping the analysis results. The results of the study show that all of the company applied consistency on their financial statement presentation, although accounting changes like restatement and account reclassification happened. That indicate a consistency isn't always static, but sometime changes needed to improve relevancy and comparability of financial information.

Keywords: *Financial Statements, Consistency, Comparability, Accounting Changes, Account Reclassification, Restatement.*

Pendahuluan

Laporan keuangan merupakan suatu laporan terintegrasi mencakup posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu perusahaan dalam periode tertentu, yang merefleksikan aplikasi akuntansi untuk memberikan informasi bermanfaat dalam pengambilan keputusan ekonomi. Laporan tersebut terbentuk dari suatu mekanisme perekayasaan pelaporan keuangan yang ditujukan untuk para pengambil keputusan, termasuk di dalamnya investor, kreditor serta manajemen perusahaan sendiri. Selain itu, dalam Standar Akuntansi Keuangan yang dituangkan dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, laporan keuangan juga menunjukkan pertanggungjawaban manajemen perusahaan atas sumber daya yang dipercayakannya (Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2009).

Bagi manajemen perusahaan, menyediakan informasi keuangan yang bermanfaat melalui laporan keuangan merupakan salah satu cara bagi perusahaan guna mendapatkan tambahan dana dari investor, khususnya perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Sebaliknya, investor dalam menganalisis laporan keuangan investor harus dapat mengevaluasi dan memproyeksi aktivitas keuangan suatu bisnis atau perusahaan, agar mendapatkan informasi yang relevan dari suatu laporan keuangan (Subramanyam dan Wild, 2009:3). Informasi yang dapat diakses oleh investor terbatas pada laporan keuangan emiten dan perusahaan publik, padahal ekspektasi atas laporan keuangan tersebut sangat tinggi (Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM-LK), 2001). Oleh karena itu proses penyusunan laporan keuangan harus sesuai dengan aturan yang mengacu pada Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU) yang juga dikenal dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) termasuk di dalamnya standar akuntansi (Suwardjono, 2008:100). Di Indonesia, pedoman penyajian laporan keuangan bagi perusahaan yang memiliki pertanggungjawaban publik (terdaftar di BEI) telah diatur oleh BAPEPAM-LK yang bertujuan untuk memberikan suatu panduan penyajian dan pengungkapan yang terstandarisasi dengan mendasarkan pada konsep *full disclosure* sehingga dapat memberikan kualitas pengungkapan dan penyajian yang memadai (BAPEPAM-LK, 2001).

Tidak berhenti di sana, proses pelaporan keuangan juga didasari sebuah konsep yang dituangkan dalam dokumen resmi yang dikenal dengan rerangka konseptual (*conceptual framework*) yang digunakan sebagai acuan dalam memecahkan masalah praktis, menentukan batas-batas pertimbangan, meningkatkan pemahaman serta meningkatkan keterbandingan antar perusahaan (Suwardjono, 2008:114). Berkaitan dengan keterbandingan, Standar Akuntansi Keuangan juga menyatakan hal serupa dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (IAI, 2009) yang menyatakan bahwa pengguna harus dapat memperbandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (tren) posisi dan kinerja keuangan. Pengguna juga harus dapat memperbandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan secara relatif. Standar Auditing dalam Tanggung Jawab dan Fungsi Auditor Independen, juga menyatakan bahwa laporan keuangan harus disusun secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia agar informasi yang dihasilkan relevan, andal, dapat dipahami dan dapat diperbandingkan (IAI, 2001). Oleh karena itu, pengukuran dan penyajian dari transaksi dan peristiwa lain yang serupa harus dilakukan secara konsisten untuk perusahaan tersebut, antar periode perusahaan yang sama dan untuk perusahaan yang berbeda.

Jika mengacu pada penjelasan di atas maka konsistensi merupakan salah satu faktor penting dalam menentukan keandalan dan relevansi informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Perusahaan dikatakan konsisten apabila menerapkan perlakuan akuntansi untuk kejadian yang serupa dari satu periode ke periode berikutnya, tetapi dimungkinkan perubahan perlakuan akuntansi dilakukan tanpa melanggar sebuah konsistensi apabila lebih *preferable* dari perlakuan yang lama (Kieso, Weygandt dan Warfield, 2010:38).

Ketidakkonsistenan penyajian akan menyulitkan dalam penggunaan alat analisis dan bahkan hasil analisis tersebut bisa menyesatkan, karena tidak dapat diperbandingkan (Christiawan dan Sawarjuwono, 2000).

Namun kadangkala konsep konsistensi masih kurang dipahami oleh para peneliti sebelumnya, hal tersebut dapat dilihat dari sempitnya konsep konsistensi beberapa penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa perusahaan tidak konsisten bila menyajikan angka yang berbeda pada laporan keuangan yang disajikan kembali sebagai akibat dari reklasifikasi akun. Padahal dalam Standar Auditing yang mengungkapkan mengenai perubahan akuntansi menyatakan bahwa reklasifikasi akun merupakan perubahan akuntansi yang tidak memengaruhi konsistensi (IAI, 2001). Contohnya saja laporan keuangan PT. Tambang Batubara Bukit Asam Tbk karena adanya reklasifikasi akun hutang pihak ke-3 (tiga) lain-lain sebesar 2 (dua) juta rupiah dan 64 (enam puluh empat) juta rupiah, dikatakan tidak konsisten dan tidak diungkapkan, padahal di catatan telah diungkapkan di bagian reklasifikasi akun (Yustanto, 2008).

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa dalam penelitian mengenai konsistensi perlu memerhatikan dua hal antara lain: (1) Tidak hanya membandingkan antar periode yang berbeda melainkan juga mengungkapkan alasan perbedaan tersebut; (2) Perlakuan konsistensi tiap industri juga dibedakan berdasarkan karakteristiknya masing-masing. Bersandar pada penelitian terdahulu yang hanya membahas dari 1 hal saja yaitu berdasarkan periode dan dikarenakan sampel yang digunakan acak (Christiawan dan Sawarjuwono, 2000), serta tidak sejenis (Suryani, 2007; Yustanto, 2008), maka penelitian tentang konsistensi dengan memerhatikan kedua hal tersebut diharapkan dapat memberikan informasi yang lebih baik.

Oleh karena itu penelitian ini ditujukan untuk memberikan pandangan mengenai konsep konsistensi dalam mengevaluasi laporan keuangan pada salah satu industri yang terdaftar di BEI periode 2007-2009. Industri pertambangan dipilih karena industri tersebut memiliki karakteristik yang unik dibandingkan industri lainnya, yaitu memiliki risiko kegagalan yang tinggi, hal tersebut juga didukung dengan penggunaan metode *full costing* atau *successful effort* sebagai pengakuan biaya yang timbul khususnya pada tahap eksplorasi (IAI, 2009). Risiko yang tinggi tersebut menunjukkan bahwa dalam laporan keuangan akan terjadi perubahan akun-akun khususnya untuk akun yang berhubungan dengan kegiatan eksplorasi, pengembangan dan yang sifatnya ditangguhkan.

Dari penjelasan di atas rumusan masalah yang akan diteliti adalah: (1) Perusahaan apa saja yang termasuk dalam industri pertambangan, yang menyajikan laporan keuangan secara berbeda dalam laporan keuangan tahun 2007 yang disajikan kembali dalam laporan keuangan tahun 2008, dan laporan keuangan tahun 2008 yang disajikan kembali dalam laporan keuangan tahun 2009?; (2) Apakah perubahan dalam laporan keuangan yang disajikan kembali oleh industri pertambangan tersebut mempengaruhi konsistensi penyajian laporan keuangan?; (3) Bagaimanakah implikasi perubahan tersebut baik yang memengaruhi konsistensi atau tidak terhadap analisis laporan keuangan dalam industri pertambangan? Periode pengamatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah 2 (dua) tahun, dengan mengacu pada 3 (tiga) tahun laporan keuangan yang

telah diaudit yaitu tahun 2007, 2008 dan, 2009 guna menunjukkan konsistensi yang sesuai dengan definisinya yaitu lebih besar sama dengan 2 (dua) periode agar dapat diperbandingkan. Selain itu periode 2007 dan 2008 dipilih karena pada tahun 2007 terjadi revisi atas Standar Akuntansi Keuangan yang mulai diterapkan pada 1 Januari 2008, sehingga menjadi topik yang menarik untuk dibahas.

Rerangka Teori

Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan hasil pencatatan dan pengikhtisaran transaksi yang memiliki unsur utama yaitu laporan laba-rugi, laporan ekuitas pemilik, neraca dan laporan arus kas (Wareen, Reeves, dan Fees, 2006:24). Tujuan pelaporan keuangan tersebut, sesuai *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No.1 yang dituangkan oleh *Financial Accounting Standards Board* (FASB) dalam rerangka konseptual yaitu untuk menentukan konsep-konsep dan prinsip-prinsip yang relevan, dimana nantinya akan menentukan bentuk, isi, jenis, dan susunan laporan keuangan.

Menurut FASB, tujuan utama pelaporan keuangan, khususnya bagi organisasi bisnis yaitu: (1) Pelaporan keuangan harus menyediakan informasi yang bermanfaat bagi investor dan kreditor, di mana informasi harus dipahami bagi mereka yang mempunyai pengetahuan yang memadai tentang berbagai kegiatan ekonomik dan bisnis; (2) Pelaporan keuangan harus menyediakan informasi untuk membantu para investor dan kreditor, dan pemakai lain dalam menilai jumlah pada saat terjadi, maupun ketidakpastian di masa mendatang; dan (3) Pelaporan keuangan harus menyediakan informasi tentang sumber daya ekonomik, dan keadaan yang mengubah sumber daya tersebut (Suwardjono, 2008:157). Dengan kata lain, tujuan pelaporan keuangan, yaitu suatu bentuk pertanggungjawaban manajemen untuk memberikan informasi relevan bagi investor dan kreditor, mengenai potensi keuangan di masa mendatang dan posisi keuangan suatu badan usaha pada saat terentu. Dimana semua tujuan tersebut tercermin dalam laporan-laporan yang berada di dalamnya.

Laporan keuangan terdiri atas beberapa laporan yang saling terkait dan terintegrasi satu sama lain, dimana masing-masing mencerminkan tujuan dari laporan keuangan. Laporan-laporan yang terkait di dalamnya antara lain:

1. Laporan Laba Rugi
   Merupakan laporan yang melaporkan pendapatan dan beban selama satu periode (Warren dkk., 2006:25). Dengan kata lain laporan yang menunjukkan laba perusahaan, dimana laporan tersebut bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja perusahaan selama satu periode, dan memprediksi potensi ekonomi di masa mendatang (Kieso dkk., 2010:132).
2. Neraca
   Merupakan laporan yang menunjukkan aset, kewajiban dan ekuitas suatu perusahaan (Warren dkk., 2006:27). Laporan ini menunjukkan posisi keuangan suatu perusahaan, yang dapat memberikan informasi mengenai likuiditas yaitu seberapa cepat aset lancar menjadi kas atau seberapa cepat kewajiban jangka pendek dilunasi, dan solvabilitas yang merupakan

kemampuan perusahaan untuk melunasi hutang jangka panjang atau sampai hutang tersebut jatuh tempo (Kieso dkk., 2010:179).

3. Laporan Ekuitas Pemilik atau Perubahan Ekuitas
   Merupakan laporan yang menunjukkan perubahan ekuitas pemilik selama jangka waktu tertentu (Warren dkk., 2006:25). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.1 menyatakan bahwa perubahan ekuitas perusahaan menggambarkan peningkatan atau penurunan aset bersih atau kekayaan selama periode bersangkutan berdasarkan prinsip pengukuran tertentu yang dianut dan harus diungkapkan dalam laporan keuangan (IAI, 2009)
4. Laporan Arus Kas
   Menunjukkan tiga bagian, yaitu arus kas aktivitas operasi, arus kas aktivitas investasi, dan arus kas aktivitas pendanaan (Warren dkk., 2006:27). Laporan tersebut melaporkan pengaruh kas terhadap operasi perusahaan (arus kas dari aktivitas operasi), transaksi investasi (arus kas aktivitas investasi), transaksi pendanaan (arus kas aktivitas pendanaan), dan kenaikan penurunan *net* dari kas selama suatu periode. Hal tersebut menunjukkan bahwa laporan arus kas memberikan informasi atas penggunaan kas, perubahan saldo kas, dan darimana kas tersebut berasal (Kieso dkk., 2010:197).

Di dalam laporan keuangan, mengacu pada SFAC No. 3 dan No. 6 menjelaskan bahwa elemen laporan keuangan berupa objek atau kejadian ekonomik tertentu, sehingga simbol-simbol (kata dan angka) dapat melambangkan realitas ekonomi untuk suatu entitas (Suwardjono, 2008:183-184). Elemen-elemen yang diidentifikasi oleh FASB dalam SFAC No.6 (Kieso dkk., 2010:39) antara lain:

1. *Asset* (Aset)
   Merupakan kemampuan ekonomis di masa depan yang dimiliki atau dikuasai oleh suatu entitas, yang disebabkan karena kejadian atau transaksi masa lalu (Kieso dkk., 2010:39). Konsep aset mengandung konsep kos, dimana merupakan pengeluaran yang dikapitalisasi karena masih memiliki manfaat di masa depan (Suwardjono, 2008:302).
2. *Liability* (Liabilitas)
   Merupakan pengorbanan ekonomis di masa depan yang disebabkan karena keharusan saat ini oleh suatu entitas untuk mentransfer aset atau memenuhi jasa kepada entitas lain di masa depan, sebagai akibat kejadian atau transaksi masa lalu (Kieso dkk., 2010:39). Kewajiban merupakan kebalikan dari karakteristik aset (Suwardjono, 2008:346).
3. *Equity* (Ekuitas)
   Merupakan sisa kepentingan dari aset setelah digunakan untuk mengurangi kewajiban. Dalam bisnis ekuitas merupakan kepentingan pemilik (Kieso dkk., 2010: 39). Ekuitas sering disebut sebagai aset bersih yaitu selisih antara aset dan kewajiban, hal tersebut mengacu pada *The Entity Theory*. Tujuan dari teori tersebut yaitu untuk memberikan pendekatan bahwa yang membedakan antara kewajiban dan ekuitas adalah hak yang melekat pada kedua hal tersebut. Kewajiban dimiliki oleh kreditor, sedangkan ekuitas dimiliki oleh investor (Hendriksen dan Van Breda, 2001:771).

4. *Investments by Owners* (Investasi oleh Pemilik)
   Merupakan kenaikan aset bersih entitas yang disebabkan sebagai hasil dari kegiatan yang menambah atau meningkatkan nilai oleh pemilik ke perusahaan, sehingga meningkatkan nilai dari kepentingan pemilik (Kieso dkk., 2010:39).
5. *Distribution to Owners* (Distribusi ke Pemilik)
   Merupakan penurunan aset bersih entitas yang disebabkan sebagai hasil dari kegiatan yang berupa pengambilan aset, atau pelunasan kewajiban dari perusahaan ke pemilik, sehingga nilai dari kepentingan pemilik berkurang (Kieso dkk., 2010:39).
6. *Comprehensive Income* (Laba Komprehensif)
   Perubahan ekuitas (aset bersih) selama suatu periode atas transaksi dan kejadian yang berasal bukan dari pemilik. Di dalamnya termasuk seluruh perubahan ekuitas selama suatu periode selain investasi dan distribusi ke pemilik (Kieso dkk., 2010:39).
7. *Revenue* (Pendapatan)
   Merupakan arus masuk dari aset atau penyesuaian kewajiban selama suatu periode yang berasal dari penyerahan dan produksi barang, pemberian jasa dan hal lain yang berasal dari operasi utama entitas (Kieso dkk., 2010:39). Secara esensial pendapatan dan keuntungan adalah hal yang sama, namun dibedakan karena sumbernya (Suwardjono, 2008:393).
8. *Expense* (Biaya)
   Merupakan arus keluar dari aset atau pelunasan kewajiban selama suatu periode yang berasal penyerahan dan produksi barang, pemberian jasa dan hal lain yang berasal dari operasi utama entitas (Kieso dkk., 2010:39). Beban merupakan kos yang sudah habis masa manfaatnya, karena biaya mempunyai karakteristik penurunan aset atau kenaikan kewajiban suatu entitas (Suwardjono, 2008:450).
9. *Gain* (Untung)
   Merupakan kenaikan aset bersih perusahaan yang berasal dari kejadian insidentil yang dialami entitas dalam suatu periode selain berasal dari pendapatan dan investasi oleh pemilik (Kieso dkk., 2010:39).
10. *Loss* (Rugi)
    Merupakan penurunan aset bersih perusahaan yang berasal dari kejadian insidentil yang dialami entitas dalam suatu periode selain berasal dari beban dan distribusi ke pemilik (Kieso dkk., 2010:39).

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa semua laporan serta elemen yang ada di dalamnya yang merupakan bagian dari laporan keuangan, mencerminkan masing-masing dari tujuan laporan keuangan. Kinerja diwakili oleh laporan laba rugi dimana di dalamnya terdapat pendapatan, beban, *gain*, *loss*, yang didukung laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas. Sedangkan posisi keuangan perusahaan diwakili oleh neraca yang di dalamnya ditunjukkan melalui aset, kewajiban dan ekuitas, dimana keempat laporan tersebut dilengkapi dengan catatan atas laporan keuangan masing-masing.

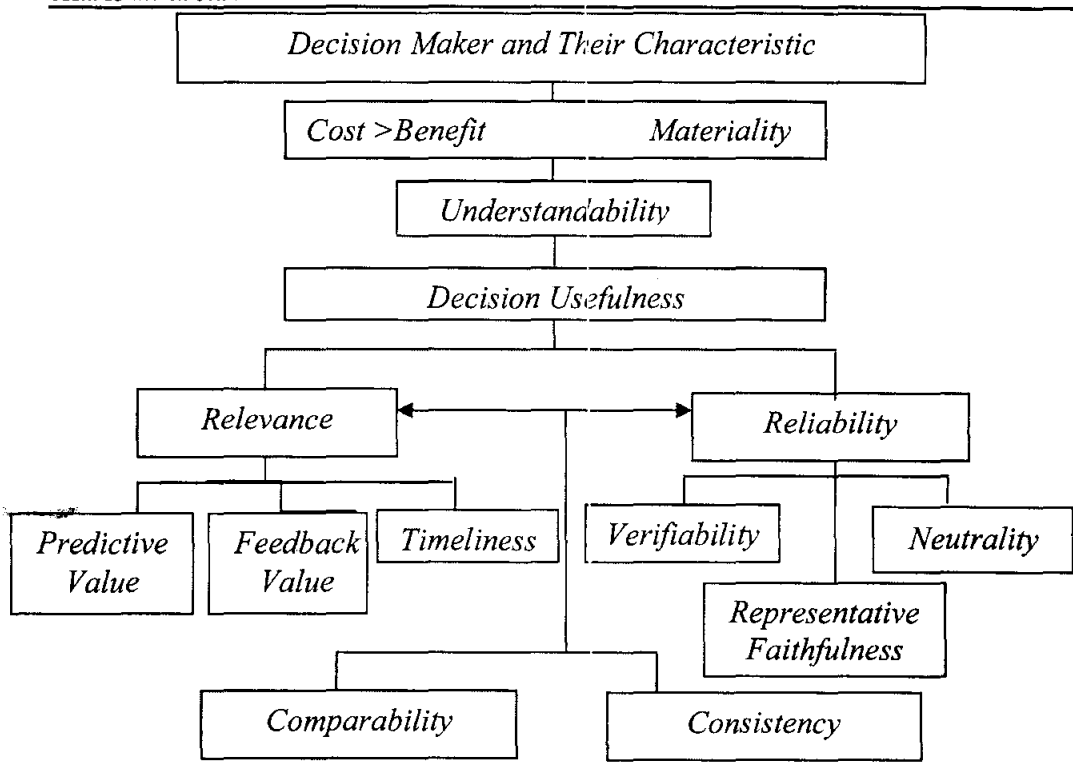
Karakteristik Kualitatif Informasi

Kriteria yang menjadi pedoman kebijakan akuntansi sangat erat kaitannya dengan masalah apakah suatu informasi bermanfaat untuk pengambilan keputusan bagi pihak yang dituju. Hal tersebut disebabkan karena pihak yang memahami, belum tentu memakai laporan keuangan tersebut, sehingga kriteria ini ditetapkan guna menjadi pedoman dalam mempertimbangkan kebermanfaatan keputusan. FASB di sini membagi kualitas informasi tersebut menjadi dua, yaitu kualitas primer yang meliputi: relevansi (nilai prediktif, *feed-back, timeliness*); reliabilitas (keterujian dan *represetantional faithfulness, neutrality*) dan kualitas sekunder yang meliputi: komparabilitas dan konsistensi. Dengan adanya karakteristik tersebut diharapkan dapat memberi nilai informasi yang menambah pengetahuan, keyakinan dan dapat memengaruhi keputusan pemakainya (Kieso dkk., 2010:35).

Sebelum dibahas lebih lanjut menganai karakteristik primer dan sekunder itu sendiri, terdapat konsep kos-manfaat, karena dalam menyediakan informasi yang bermanfaat dibutuhkan kos, sehingga perlu dibandingkan antara kos tersebut dengan manfaat yang dihasilkan dari informasi yang disajikan. Kieso dkk. (2010:35) menunjukkan karakteristik tersebut ke dalam sebuah hierarki kualitas informasi akuntansi yang dapat dilihat pada Gambar 1.

Karakteristik kualitatif informasi primer merupakan syarat utama agar suatu informasi dikatakan "bermanfaat" kepada pemakainya. Relevansi merupakan kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam membedakan beberapa alternatif keputusan sehingga pemakai dapat dengan mudah menentukan pilihan. Relevansi mengandung nilai prediktif yang dapat membantu mengetahui potensi informasi di masa mendatang, nilai balikan (*feedback value*) yang dapat mengevaluasi informasi atas kejadian masa lalu, dan ketepatwaktuan (*timeliness)* yang menyediakan informasi pada saat dibutuhkan (Belkaoui, 2007:186). Jadi agar suatu informasi dikatakan relevan, informasi tersebut harus dapat digunakan untuk memprediksi, mengevaluasi, serta bermanfaat dalam pengambilan keputusan ekonomis.

Reliabilitas merupakan kemampuan informasi untuk memberi keyakinan bahwa informasi tersebut valid. Dalam penjelasannya terdapat ketepatan penyimbolan yang menggambarkan kesesuaian antara deskripsi dengan objek yang diukur, kenetralan yang menggambarkan ketidakbiasan informasi, dan keterujian yang memberikan keyakinan bahwa informasi tersebut dapat dibuktikan.



Gambar 1. Hierarki Kualitas Informasi
Sumber: Kieso dkk. (2010:35)

Selain karakteristik primer, karakteristik sekunder juga merupakan hal yang penting untuk diperhatikan. Dalam karakteristik terseebut terdapat keterbandingan yang membantu pemakai dalam membedakan dua hal yang serupa dengan baik, dan yang terakhir adalah mengenai konsistensi atas penggunaan standar dari periode satu ke periode lainnya tanpa perubahan, yang berkaitan erat dengan keterbandingan.

Karakteristik kualitatif atas informasi di sini berkaitan erat dengan pengakuan, dimana ditunjukkan dengan adanya konsep materialitas yang merupakan dasar atau bisa dikatakan ambang pintu dari pengakuan itu sendiri. Hal tersebut disebabkan karena materialitas merupakan pernyataan yang menunjukkan apakah sebuah informasi memiliki dampak yang signifikan dalam pengambilan keputusan atau tidak (Belkaoui, 2007:187).

Pengukuran dan Pengakuan

Setelah mengetahui mengenai elemen-elemen dalam laporan keuangan, agar informasi yang disajikan dapat mewakili realita ekonomik, maka SFAC No.5 mensyaratkan pemenuhan kriteria atas pengukuran dan pengakuan agar suatu transaksi dapat diidentifikasi menjadi salah satu dari elemen-elemen laporan keuangan tersebut (Belkaoui, 2007:189). Pengukuran adalah penentuan besarnya unit pengukur (jumlah rupiah) yang akan dilekatkan pada suatu objek (elemen atau pos) yang terlibat dalam suatu transaksi, FASB mengidentifikasi atribut-atribut pengukuran antara lain: (1) Kos historis; (2) Kos sekarang; (3) Nilai pasar

sekarang; (4) Nilai terealisasi; dan (5) Nilai sekarang yang didiskontokan (Suwardjono, 2008:192-193). Sedangkan pengakuan adalah penyajian suatu informasi melalui laporan keuangan, FASB menetapkan empat kriteria pengakuan konseptual, yaitu definisi (memenuhi definisi elemen), keterukuran, *relevance*, *reliability* (Suwardjono, 2008:195).

Konsistensi

Menurut Suwardjono (2008:177) konsistensi atau ketaatasasan adalah mengikuti standar dari periode ke periode tanpa perubahan kebijakan atau prosedur. Konsistensi memang meningkatkan keterbandingan, namun konsistensi yang berlebihan akan mengurangi kualitas relevansi informasi. Tidak perlu ada kekhawatiran, karena perubahan yang terjadi masih dapat diperbandingkan jika diungkapkan, namun dengan catatan perubahan tersebut telah dipikirkan dengan matang. Jadi perubahan belum tentu tidak konsisten, selama perubahan tersebut mengarah ke hal yang lebih baik dan tidak melanggar standar yang berlaku.

Menurut Kieso dkk. (2010:38) suatu perusahaan dikatakan konsisten apabila menggunakan perlakuan akuntansi untuk kejadian serupa dari satu periode ke periode berikutnya, namun bukan berarti konsistensi melarang suatu perusahaan untuk melakukan perubahan. Perubahan boleh dilakukan asalkan metode yang baru lebih *preferable* dari yang lama, dan harus diungkapkan dampak yang disebabkan dalam catatan atas laporan keuangan.

Penjelasan di atas juga diungkapkan dalam *Accounting Principles Board* (APB) *Opinion* No.2 *Accounting Changes* (Belkaoui, 2007:187) yaitu:

> *"The presumption that an entity should not change an accounting principle maybe overcome only if the enterprise justifies the use of an alternative acceptable accounting principle on the basis that is preferable.... The nature and justification for a change in accounting principle and it's effect on income should be disclosed... The justification for the change should explain why the newly adopted accounting principle is preferable."*

Hendrikson dan Van Breda (2001:143) mengungkapkan bahwa konsistensi menjelaskan penggunaan perlakuan yang sama terhadap suatu *event,* namun konsistensi itu sendiri perlu diperhatikan, terkait dengan kondisi eksternal dan internal perusahaan. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.25 juga menyatakan bahwa perubahan kewajiban akuntansi harus dilakukan hanya jika diwajibkan oleh perundangan atau standar akuntansi yang berlaku, atau menghasilkan penyajian atas kejadian atau transaksi yang lebih sesuai (IAI, 2009). Dapat disimpulkan bahwa konsistensi bukan berarti tidak berubah, namun dapat berubah bila memang diperlukan untuk meningkatkan kualitas informasi dari suatu laporan keuangan.

Perubahan Akuntansi

FASB menetapkan rerangka pelaporan yang membagi perubahan akuntansi menjadi 3 jenis, yaitu: (1) Perubahan prinsip akuntansi; (2) Perubahan estimasi akuntansi; dan (3) Perubahan pelaporan entitas (Kieso dkk., 2010:1182).

Perubahan prinsip akuntansi merupakan perubahan dari satu prinsip akuntansi yang berlaku umum ke prinsip lainnya, dimana perusahaan juga harus berhati-hati dalam menerapkan perubahan prinsip, karena memiliki dampak terhadap informasi keuangan yang disajikan. Perubahan prinsip dapat dimungkinkan dilakukan terhadap laporan keuangan yang sekarang (*current*), sebelumnya (*retrospective*), dan berikutnya (*prospective*). Mengingat perubahan prinsip menyebabkan perubahan informasi yang disajikan, FASB menyarankan agar perubahan dilakukan secara *retrospective,* karena laporan keuangan yang disajikan lebih relevan. Hal yang perlu diingat perubahan tersebut harus meningkatkan hasil keterbandingan dibanding periode sebelumnya. PSAK No.25 juga menjelaskan bahwa suatu perubahan kebijakan akuntansi harus diterapkan secara retrospektif, kecuali jika untuk melaksanakannya dianggap tidak praktis (IAI, 2009).

Perubahan estimasi dilakukan karena perusahaan tidak dapat memperdiksi kejadian di masa yang akan datang, contohnya saja umur ekonomis suatu aset, piutang yang tidak dapat ditagih, keusangan persediaan, dan lainnya. Perubahan atas estimasi dilakukan secara *prospective*, karena FASB menilai perubahan estimasi sebagai sebuah proses yang alami dalam akuntansi, sehingga perusahaan tidak perlu menyesuaikan periode sebelumnya (Kieso dkk., 2010:1195). Pernyataan Standar Akuntansi No.25 juga menyatakan bahwa estimasi ditetapkan karena ketidakpastian usaha dan penerapan prinsip konservatisme, sehingga suatu estimasi harus direvisi jika ada kondisi yang mendasari. Berkaitan dengan pengaruh perubahan estimasi tersebut dapat diikutsertakan pada perhitungan laba-rugi periode yang bersangkutan, atau disesuaikan untuk periode berikutnya, tergantung pada dampak yang ditimbulkan (IAI, 2009). Perubahan pelaporan entitas berkaitan dengan perubahan laporan konsolidasi dengan mengubah laporan keuangan tahun yang sedang berjalan (Kieso dkk., 2010:1197).

Perubahan akuntansi yang tidak memengaruhi konsistensi, telah ditetapkan oleh Standar Auditing dalam Konsistensi Penerapan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia (IAI, 2001) yaitu: (1) Perubahan dalam estimasi akuntansi; (2) Koreksi atas kesalahan yang tidak melibatkan prinsip akuntansi, (3) Perubahan dalam klasifikasi dan reklasifikasi, (4) Transaksi atau peristiwa yang sangat berbeda, (5) Perubahan akuntansi yang diperkirakan berdampak material di masa yang akan datang, dan (6) Pengungkapan perubahan yang tidak memengaruhi konsistensi.

Industri Pertambangan

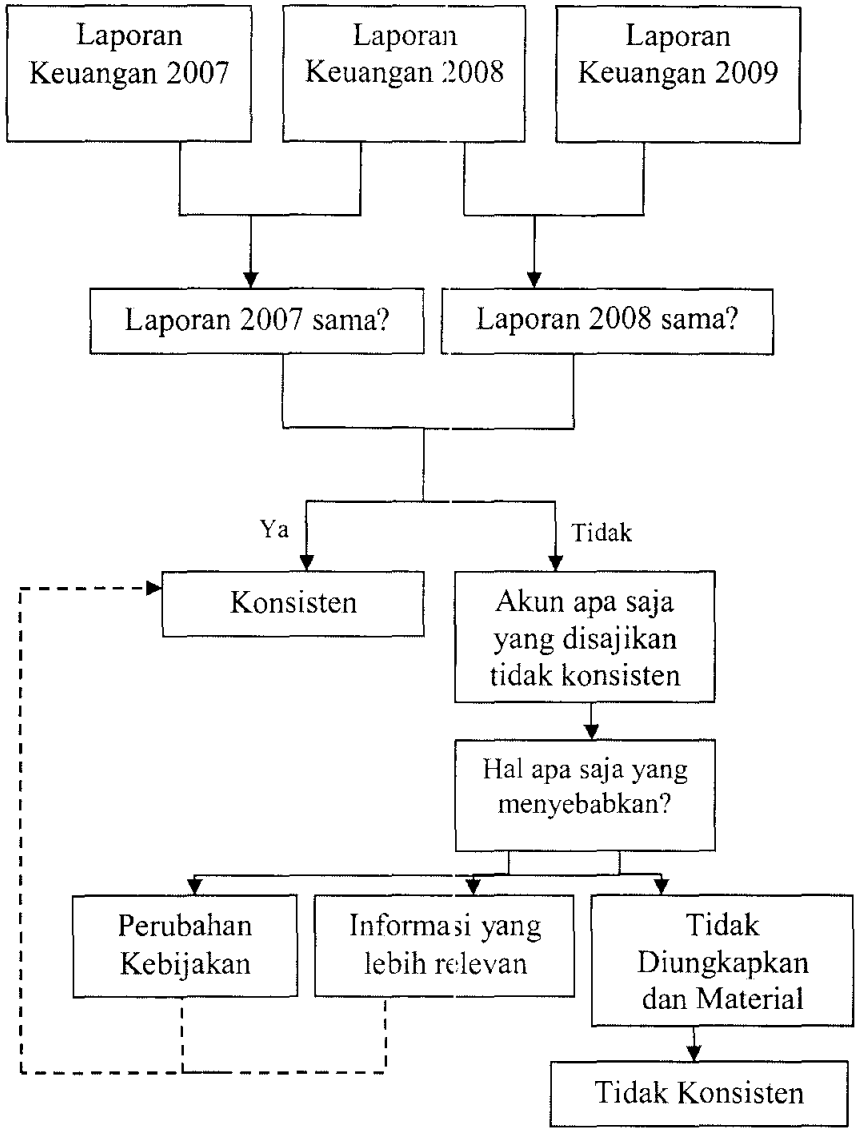
Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.33 mengatur secara tersendiri mengenai perlakuan akuntansi terhadap industri pertambangan, hal tersebut dikarenakan industri tersebut memiliki karakteristik yang berbeda dengan industri pada umumnya (IAI, 2009). Karakteristik tersebut membagi kegiatan dalam industri pertambangan menjadi empat tahap yaitu: (1) eksplorasi; (2) pengembangan dan konstruksi; (3) produksi; dan (4) pengelolaan lingkungan hidup (IAI, 2009).

Salah satu karakteristik dari industri pertambangan adalah risiko yang sangat tinggi khususnya pada tahap, yang disertai dengan ketidakpastian, sehingga dalam pengakuan biaya yang timbul mulai dari tahap eksplorasi sampai produksi

sebagian besar ditangguhkan. FASB juga telah mengatur secara khusus mengenai pengakuan biaya pada jenis industry seperti ini, yaitu *full cost method* dan *successful effort method.* Untuk *full cost method* biaya yang timbul dibebankan pada periode berjalan (sesuai prinsip akrual) sedangkan untuk *successful effort method* menangguhkan keseluruhan biaya tersebut untuk dikelompokkan sebagai aset tidak berwujud (yang diamortisasi) sampai kegiatan eksplorasi tersebut memberikan hasil (Subramanyam dan Wild, 2009:358). Hal ini yang menyebabkan dalam laporan keuangan industri pertambangan sering terjadi reklasifikasi akun.

Rerangka Berpikir

Gambar 2 menunjukkan rerangka berpikir yang digunakan. Laporan keuangan yang digunakan adalah laporan keuangan 2007, 2008 dan 2009 dimana yang diteliti adalah laporan keuangan yang disajikan kembali untuk 2007 pada laporan keuangan tahun 2008 dan 2008 pada laporan keuangan 2009. Dari laporan tersebut dibandingkan dan dilihat apakah data yang disajikan sama, dengan data yang telah disajikan dalam laporan keuangan periode setelahnya. Selanjutnya sesuai definisi konsistensi dalam penelitian ini, bahwa semua yang tidak sama belum tentu tidak konsisten maka dilihat terlebih dahulu hal apa saja yang menyebabkannya. Setelah ditelusuri akan diketahui penyebab perubahan tersebut. Apabila penyebab hal tersebut tidak diungkapkan dengan jelas maka akan dikatakan tidak konsisten, sedangkan jika penyebabnya karena perubahan peraturan dan untuk meningkatkan relevansi informasi dikatakan masih konsisten.



Gambar 2. Rerangka Berpikir

Metode Penelitian

Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif komparatif yaitu untuk mendeskripsikan dan menggambarkan konsistensi penyajian laporan keuangan industri pertambangan, dengan cara membandingkan laporan keuangan 2 (dua) tahun untuk memberikan penjelasan atas perbedaan yang ada. Data yang digunakan adalah catatan atas laporan keuangan tahun 2007, 2008 dan 2009. Data kuantitatif berupa Neraca 31 Desember 2007, 31 Desember 2008 dan 31 Desember 2009, Laporan Laba Rugi, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas untuk periode yang berakhir 31 Desember 2007, 31 Desember 2008 dan 31 Desember 2009.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian adalah perusahaan publik yang termasuk dalam industri pertambangan. Pemilihan ini dikarenakan perusahaan publik yang termasuk dalam industri pertambangan sahamnya aktif dalam perdagangan sehingga laporan keuangan tahunannya akan banyak dianalisis. Populasi untuk industri pertambangan yang terdaftar di BEI tahun 2007-2009 adalah sejumlah 23 perusahaan, dengan sampel yang diambil sesuai kriteria sejumlah 13 perusahaan. Pengambilan sampel dilakukan dengan *purposive sampling method*, dengan kriteria perusahaan publik yang termasuk dalam industri pertambangan yang terdaftar di secara berturut-turut BEI mulai tahun 2007-2009, sehingga dapat dilihat konsistensinya.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian adalah:

1. Membandingkan laporan keuangan tahun 2007 yang disajikan kembali dalam laporan keuangan tahun 2007 dan 2008 untuk melihat perbedaan penyajian akun. Hal tersebut juga digunakan untuk tahun 2008.
2. Menganalisis penyebab perbedaan dalam penyajian akun-akun tersebut.
3. Mengelompokkan hasil analisis guna mengetahui perubahan yang memengaruhi dan tidak memengaruhi konsistensi penyajian laporan keuangan tersebut.
4. Menyajikan serta menganalisis implikasi perubahan baik yang memengaruhi konsistensi atau tidak, terhadap analisis atas laporan keuangan

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Gambaran Umum Obyek Penelitian

Objek penelitian menggunakan industri pertambangan yang terdaftar di BEI secara berturut-turut yaitu selama periode 2007-2009. Industri pertambangan seperti yang dijelaskan pada bab sebelumnya, memiliki perlakuan tersendiri terutama perlakuan biaya eksplorasi; pengembangan dan konstruksi; produksi dan pengelolaan lingkungan hidup. Hal tersebut dikarenakan karakteristik industrinya yang memiliki tingkat risiko ketidakpastian yang tinggi jika dibandingkan dengan jenis industri pada umumnya. Keseluruhan perlakuan dan penyajian akuntansinya telah diatur dalam PSAK No.33 mengenai Akuntansi Pertambangan Umum (IAI, 2009). Berdasarkan kriteria yang telah ditentukan diperoleh 13 perusahaan dalam industri pertambangan sebagai sampel, yaitu: PT Aneka Tambang (Persero) Tbk (ANTM), PT Bumi Resources Tbk (BUMI), PT Cita Mineral Investindo Tbk (CITA), PT Citatah Tbk (CTTH), PT Energi Mega Persada Tbk (ENRG), PT International Nickel Indonesia Tbk (INCO), PT Indo Tambangraya Megah Tbk (ITMG), PT Dayaindo Resources International Tbk (KARK), PT Mitra Investindo Tbk (MITI), PT Bukit Asam (Persero) Tbk (PTBA), PT Petrosea Tbk (PTRO), PT Radiant Utama Interinsco Tbk (RUIS), dan PT Timah (Persero) Tbk (TINS).

Statistik Deskriptif

Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa laporan keuangan tahunan perusahaan publik yang terdaftar di BEI. Laporan keuangan yang dianalisis terdiri atas neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas beserta catatan atas laporan keuangan. Nilai akun dari laporan tersebut sifatnya berfluktuasi mengikuti karakteristik dari industri pertambangan yang memiliki tingkat risiko serta ketidakpastian yang tinggi. Contohnya saja data laba dari laporan keuangan tahun 2007 menunjukkan ANTM sebagai perusahaan yang memiliki jumlah aset terbesar yaitu Rp. 12.037.916.922.000 menghasilkan laba yang tertinggi pula yaitu Rp. 5.132.460.443.000. Namun dalam tahun 2008 laba yang dihasilkan oleh ANTM turun sebesar 266,72% yaitu menjadi Rp. 1.368.945.079. Hal tersebut tidak berlaku pada tahun 2009, ENRG sebagai pemegang jumlah aset terbesar yaitu sebesar Rp. 10.252.391.543.000 mengalami kerugian yang paling besar dibandingkan dengan perusahaan dalam industri sejenis yaitu Rp. 1.729.449.764.000. Pada tahun 2009, ANTM dan PTBA yang menghasilkan angka penjualan tertinggi masing-masing Rp. 8.711.370.255.000 serta Rp. 8.974.854.000.000, namun laba yang dihasilkan jauh berbeda yaitu Rp. 604.302.088.000 dan Rp. 2.727.734.000.000.

Laporan keuangan 13 perusahaan dalam industri pertambangan yang digunakan adalah laporan keuangan tahunan yang dipublikasikan selama periode 2007-2009, dimana keseluruhan laporan berjumlah 39 yang kemudian diperbandingkan. Perbandingan dilakukan terhadap setiap nilai akun dalam laporan keuangan tahun 2007 yang disajikan dalam laporan keuangan tahun 2007 dan 2008, serta laporan keuangan 2008 yang disajikan dalam laporan keuangan 2008 dan 2009. Agar tidak terjadi salah persepsi, laporan tahun 2007 yang disajikan kembali pada laporan keuangan tahun 2008 akan ditulis sebagai laporan tahun 2007*, begitu pula dengan laporan tahun 2008 yang disajikan kembali pada laporan keuangan tahun 2009 akan ditulis sebagai laporan tahun 2008*. Setelah akun laporan keuangan yang disajikan secara berbeda teridentifikasi, langkah berikutnya adalah melakukan analisis atas perbedaan tersebut dengan mengidentifikasi apakah perubahan tersebut diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan tahun yang bersangkutan. Apabila dalam suatu akun yang berbeda ditemukan pengungkapan yang menjelaskan secara wajar sesuai dengan standar mengenai perubahan tersebut maka tidak ada indikasi adanya pelanggaran perihal konsistensi. Sebaliknya apabila dalam perubahan tersebut tidak dijelaskan secara wajar dan sesuai peraturan atau bahkan tidak melakukan pengungkapan sama sekali, maka dapat disimpulkan adanya indikasi pelanggaran perihal konsistensi penyajian laporan keuangan.

Hasil Pengolahan Data

Analisis tahun 2007 menggunakan laporan keuangan tahun 2007 dan 2007* yang disajikan kembali pada laporan keuangan tahun 2008. Berikut akan disajikan pembahasan 5 (lima) perusahaan sampel.

a. PT Aneka Tambang (Persero) Tbk (ANTM)

Perubahan yang dilakukan oleh ANTM ada dua, yang pertama berupa reklasifikasi akun yang terjadi pada laporan neraca bagian aktiva tidak lancar dan

pada laporan laba rugi (beban pokok penjualan dan beban usaha). Reklasifikasi akun yang dilakukan disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Reklasifikasi Akun Neraca ANTM

Neraca	2007	2007*	Selisih
Aktiva Tidak Lancar			
Goodwill-Net	Rp -	Rp 21.353.060	Rp (21.353.060)
Aktiva Tidak Lancar Lainnya	Rp 84.830.476	Rp 63.477.416	Rp 21.353.060
Total	**Rp 84.830.476**	**Rp 84.830.476**	**Rp -**
Laba Rugi			
Beban Pokok Penjualan	Rp 4.794.958.334	Rp 4.678.817.665	Rp 116.140.669
Penjualan dan Pemasaran	Rp 8.626.361	Rp 124.767.030	Rp(116.140.669)
Total	**Rp 4.803.584.695**	**Rp 4.803.584.695**	**Rp -**

Reklasifikasi yang dilakukan telah diungkapkan pada catatan no.38, dimana untuk penambahan akun *goodwill* juga telah ditambahkan 1 catatan yaitu pada catatan no.10. Perlakuan tersebut mengacu pada konsistensi penyajian poin yang ke-3 diperbolehkan, mengingat nilainya yang kecil atau tidak material jika dibandingkan dengan total nilai aktiva tidak lancar dan nilai beban pokok penjualan sehingga perubahan penyajian tersebut masih dikatakan konsisten.

Yang kedua yaitu *restatement* atau penyajian kembali laporan keuangan konsolidasian tahun 2007 terjadi pada neraca yaitu aktiva tidak lancar, kewajiban tidak lancar, ekuitas dan laba rugi. Penyajian kembali yang dilakukan akan disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2. Penyajian Kembali Neraca

Neraca	2007	2007*	Selisih
Aktiva Pajak Tangguhan	Rp 308.994.852	Rp 314.768.870	Rp (5.774.018)
Kewajiban Lancar			
Hutang Program tanggung jawab sosial dan lingkungan perusahaan	Rp -	Rp 19.246.727	Rp (19.246.727)
Ekuitas			
Saldo Laba yang belum ditentukan penggunaannya	Rp 5.132.460.443	Rp 5.118.987.734	Rp 13.472.709
Total			**Rp -**
Laba Rugi			
Umum dan Administrasi	Rp 348.300.054	Rp 367.246.781	Rp (19.246.727)
Beban Pajak Penghasilan Tangguhan	Rp 144.119.129	Rp 149.893.147	Rp (5.774.018)
Laba Bersih	**Rp 5.132.460.443**	**Rp 5.118.987.734**	**Rp 13.472.709**

Penyajian kembali yang dilakukan ANTM mengacu pada catatan no.34 merupakan penerapan UU No.40 Tahun 2007 tentang "Perseroan Terbatas" terkait dengan akrual beban tanggung jawab sosial maka dana program untuk tanggung jawab sosial tanggal 1 Januari sampai 15 Agustus 2008 dibebankan yaitu sebesar

Rp. 13.472.709 (Rp. 19.246.727 dikurangi dengan aktiva pajak tangguhan sebesar Rp. 5.744.018). Adanya pembebanan tersebut menyebabkan beban perusahaan pada laporan yang disajikan kembali meningkat, dimana akan menyebabkan laba rugi perusahaan menjadi lebih rendah. Hal tersebut berakibat juga pada turunnya saldo laba dan mengakibatkan nilai ekuitas juga berkurang.

Implikasi pada reklasifikasi dan penyajian kembali tersebut dapat terlihat pada berubahnya ketiga rasio dalam Tabel 3 berikut ini. Dari hasil perhitungan tersebut, didapat bahwa implikasi tersebut tidak memberikan dampak yang cuku besar, karena nilainya tidak mencapai 1%.

Tabel 3. Implikasi Reklasifikasi dan Penyajian Kembali pada Rasio

	2007	2007*	Selisih
Gross Profit Margin	60,07%	61,04%	0,97%
Net Profit Margin	60,81%	60,65%	-0,16%
Debt to Equity Ratio	0,37	0,38	0,01

Perihal penyajian tersebut, mengacu pada definisi konsistensi yang dijelaskan di awal, yaitu perubahan yang dilakukan karena penerapan peraturan yang bertujuan untuk menyajikan informasi yang lebih relevan dan pada standar auditing berkaitan dengan konsistensi pada poin yang ke-4 berkaitan dengan peristiwa yang sangat berbeda, maka perubahan tersebut masih dapat dikatakan konsisten.

b. PT Bumi Resources Tbk (BUMI)

Perubahan penyajian laporan keuangan yang dilakukan BUMI berupa reklasifikasi akun yang terjadi pada laporan neraca dan laba rugi, dimana telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.49. Pada neraca reklasifikasi dilakukan pada neraca bagian aktiva lancar dan tidak lancar, dimana reklasifikasi dari aktiva lancar menjadi aktiva tidak lancar begitu pula sebaliknya, serta kewajiban lancar dan tidak lancar.

Untuk piutang usaha pada tahun 2007 disajikan kepada pihak ke-3 saja, namun untuk tahun 2007* piutang tersebut dibagi atas kepada pihak ke-3 dan hubungan istimewa seperti yang diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.7 yang diperjelas pada no.40. Hal tersebut juga dilakukan untuk piutang lain-lain, dimana untuk tahun 2007* dimunculkan piutang lain-lain hubungan istimewa yang telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.8 yang diperjelas pada no.40. Perihal biaya dibayar di muka dan jaminan serta pajak dibayar di muka pada tahun 2007* dialokasikan sebagian ke aktiva lancar lainnya (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.10).

Pada bagian aktiva tidak lancar, yaitu biaya eksplorasi dan pengupasan yang ditangguhkan pada tahun 2007* terjadi reklasifikasi. Hal tersebut seperti yang diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.15 dan 16, dimana disajikan perhitungan mengenai rasio aktual dan perencanaan atas pengupasan tanah yang pada catatan atas laporan keuangan tahun 2007 no.14 dan no.15 tidak disajikan maka perlu adanya reklasifikasi agar informasi yang ditampilkan lebih valid dan relevan. Reklasifikasi tersebut berdampak terhadap

aktiva lancar lainnya, dimana akun tersebut menyajikan biaya pengembangan yang ditangguhkan (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.19).

Tabel 4. Reklasifikasi Akun Neraca BUMI

Neraca		2007		2007*		Selisih
Aktiva Lancar						
Piutang Usaha Pihak ke-3 Net	Rp	209.063.356	Rp	194.930.006	Rp	(14.133.350)
Piutang Usaha Hubungan Istimewa	Rp	-	Rp	14.133.350	Rp	14.133.350
Piutang lain-lain	Rp	89.294.025	Rp	-	Rp	(89.294.025)
Piutang lain-lain pihak ke-3	Rp	-	Rp	25.618.310	Rp	25.618.310
Piutang lain-lain hubungan istimewa	Rp	-	Rp	45.611.595	Rp	45.611.595
Biaya dibayar dimuka dan jaminan	Rp	14.765.925	Rp	-	Rp	(14.765.925)
Pajak dibayar dimuka	Rp	15.984.254	Rp	-	Rp	(15.984.254)
Aktiva lancar lainnya	Rp	25.000.000	Rp	32.452.843	Rp	7.452.843
Jumlah Aktiva Lancar	**Rp**	**1.204.388.919**	**Rp**	**1.163.027.463**	**Rp**	**(41.361.456)**
Aktiva Tidak Lancar						
Biaya eksplorasi dan pengembangan tangguhan-net	Rp	99.966.626	Rp	92.565.622	Rp	(7.401.004)
Biaya pengupasan tangguhan	Rp	138.341.910	Rp	147.812.614	Rp	9.470.704
Taksiran tagihan pajak	Rp	18.501.975	Rp	32.793.731	Rp	14.291.756
Aset tidak lancar lainnya	Rp	87.493.248	Rp	112.493.248	Rp	25.000.000
Jumlah Aktiva Tidak Lancar	**Rp**	**1.615.030.261**	**Rp**	**1.656.391.717**	**Rp**	**41.361.456**
Total Aktiva	**Rp**	**2.819.419.180**	**Rp**	**2.819.419.180**	**Rp**	**-**

Neraca		2007		2007*		Selisih
Kewajiban Lancar						
Hutang Usaha pihak ke-3	Rp	92.388.165	Rp	91.382.015	Rp	(1.006.150)
Hutang Usaha hubungan istimewa	Rp	-	Rp	1.006.150	Rp	1.006.150
Taksiran kewajiban restorasi dan rehabilitasi lingkungan	Rp	-	Rp	10.279.903	Rp	10.279.903
Jumlah kewajiban lancar	**Rp**	**849.636.137**	**Rp**	**859.916.040**	**Rp**	**10.279.903**
Kewajiban Tidak Lancar						
Taksiran kewajiban restorasi dan reklamasi lingkungan	Rp	160.561.140	Rp	150.281.237	Rp	(10.279.903)
Jumlah Kewajiban tidak lancar	**Rp**	**568.056.920**	**Rp**	**557.777.017**	**Rp**	**(10.279.903)**
Ekuitas						
Tambahan modal disetor	Rp	221.862.066	Rp	220.031.699	Rp	(1.830.367)
Biaya emisi saham	Rp	1.830.367	Rp	-	Rp	(1.830.367)

Perihal reklasifikasi atas hutang usaha, tujuan reklasifikasi ini seperti halnya piutang usaha, dimana pada tahun 2007* dimunculkan hutang usaha-

hubungan istimewa dimana telah ditampilkan pada catatan atas laporan keuangan no.21 (laporan keuangan tahun 2008). Reklasifikasi atas akun taksiran kewajiban restorasi dan reklamasi pada tahun 2007* dipisahkan antara yang jatuh tempo dan tidak (catatan atas laporan keuangan tahuun 2008 no.27). Sedangkan pada tahun 2007 tidak ditunjukkan bagian yang akan jatuh tempo (catatan atas laporan keuangan tahun 2007 no.25), sehingga menyebabkan kewajiban lancar bertambah dan kewajiban jangka panjang lebih rendah pada 2007* daripada yang disajikan pada tahun 2007. Untuk ekuitas sesuai dengan catatan atas laporan keuangan no.31 tahun 2008, reklasifikasi bertujuan untuk menghilangkan akun tangguhan perihal biaya emisi untuk dibebankan ke tambahan modal disetor mengingat biaya tersebut berkaitan erat dengan penerbitan dan perdagangan saham.

Tabel 5. Reklasifikasi Akun Laporan Laba-Rugi BUMI

Laba Rugi		2007		2007*		Selisih
HPP	Rp	1.511.230.903	Rp	1.510.149.560	Rp	(1.081.343)
Laba Kotor	Rp	754.237.165	Rp	755.318.508	Rp	1.081.343
Eksplorasi	Rp	-	Rp	1.934.401	Rp	1.934.401
Jumlah beban usaha	Rp	347.907.597	Rp	349.841.998	Rp	1.934.401
Laba Usaha	**Rp**	**406.329.568**	**Rp**	**405.476.510**	**Rp**	**(853.058)**
Amortisasi pendapatan yang ditangguhkan	Rp	12.492.000	Rp	13.402.234	Rp	910.234
Bagian laba perusahaan asosiasi	Rp	2.713.788	Rp	2.713.791	Rp	3
Beban amortisasi	Rp	30.132.626	Rp	30.189.802	Rp	57.176
Beban bunga-net	Rp	38.833.373	Rp	-	Rp	(38.833.373)
Beban bunga dan keuangan	Rp	-	Rp	59.476.960	Rp	59.476.960
Lain-lain bersih	Rp	28.900.676	Rp	28.900.673	Rp	(3)
Pendapatan (beban) lain-lain bersih	Rp	448.618.234	Rp	449.471.292	Rp	853.058
Laba Bersih	**Rp**	**789.003.841**	**Rp**	**789.003.841**	**Rp**	**-**

Reklasifikasi pada laporan laba-rugi sifatnya relatif tidak material, jika dibandingkan dengan total laba bersih perusahaan yang jika dirata-rata tidak mencapai 1%, maka perubahan tersebut oleh perusahaan tidak diungkapkan alasannya, melainkan hanya disajikan penambahan atau pengurangan pada pos-pos laporan laba-rugi yang direklasifikasi.

Implikasi terhadap analisis laporan keuangan atas reklasifikasi yang dilakukan BUMI adalah sebagai berikut:

Tabel 6. Implikasi Reklasifikasi pada Rasio

	2007	2007*	Selisih
Current Ratio	1,42	1,35	-0,07
Gross Profit Margin	33,29%	33,34%	0,05%

Secara keseluruhan reklasifikasi yang dilakukan BUMI nilainya material maka perusahaan mengungkapkan akun-akun apa saja yang direklasifikasi (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.49). Mengacu pada standar auditing

dalam konsistensi penyajian, reklasifikasi ini termasuk perubahan poin yang ke-3, sehingga perubahan yang dilakukan oleh perusahaan masih dikatakan konsisten.

c. PT Cita Mineral Investindo Tbk (CITA)

Perubahan penyajian laporan keuangan yang dilakukan CITA berupa reklasifikasi akun yang terjadi pada neraca bagian aktiva lancar, kewajiban lancar dan kewajiban tidak lancar, dimana reklasifikasi yang dilakukan adalah: Untuk reklasifikasi yang berkaitan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, pada tahun 2007* disajikan secara terpisah mengenai pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.7) dengan tujuan untuk meningkatkan kualitas informasi yang disajikan. Perihal reklasifikasi kewajiban jangka panjang menjadi kewajiban yang memiliki jatuh tempo kurang dari 100%, dimana rincian hutang tersebut telah ditampilkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.14.

Tabel 7. Reklasifikasi Akun Neraca CITA

Neraca	2007	2007*	Selisih
Aktiva Lancar			
Piutang Usaha Hubungan Istimewa	Rp 1.620.666.667	Rp -	Rp (1.620.666.667)
Piutang Usaha Pihak ke-3	Rp 851.612.903	Rp -	Rp (851.612.903)
Piutang lain-lain	Rp 2.433.072.074	Rp 3.284.684.977	Rp 851.612.903
Piutang Hubungan Istimewa	Rp 63.358.007.972	Rp 64.978.674.639	Rp 1.620.666.667
Total Aktiva Lancar	**Rp 215.915.318.002**	**Rp 215.915.318.002**	**Rp -**
Kewajiban Lancar			
Bagian Hutang Jangka Pendek yang jatuh tempo-			
Hutang Bank	Rp 58.770.334.077	Rp 115.865.334.077	Rp 57.095.000.000
Total Kewajiban Lancar	**Rp 194.792.226.161**	**Rp 251.887.226.161**	**Rp 57.095.000.000**
Kewajiban Tidak Lancar			
Bagian Hutang Jangka Panjang yang jatuh tempo-			
Hutang Bank	Rp 97.222.169.000	Rp 40.127.169.000	Rp (57.095.000.000)
Total Kewajiban Tidak Lancar	Rp 114.062.529.613	Rp 56.967.529.613	Rp (57.095.000.000)
Total Kewajiban dan Ekuitas	**Rp 542.229.925.431**	**Rp 542.229.925.431**	**Rp -**

Implikasi terhadap analisis laporan keuangan CITA yaitu hanya pada *current ratio* yang semula 1,11 menjadi 0,86. Secara keseluruhan reklasifikasi yang dilakukan CITA nilainya material maka perusahaan mengungkapkan akun-akun apa saja yang direklasifikasi (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.49). Mengacu pada standar auditing dalam konsistensi penyajian, reklasifikasi ini termasuk perubahan poin yang ke-3, sehingga secara tidak langsung perubahan yang dilakukan oleh perusahaan masih dikatakan konsisten

d. PT Citatah Tbk (CTTH)

Perubahan penyajian laporan keuangan yang dilakukan CTTH berupa reklasifikasi akun yang terjadi pada neraca bagian aktiva tidak lancar:

Tabel 8. Reklasifikasi Akun Neraca CTTH

Neraca	2007	2007*	Selisih
Aktiva tidak Lancar			
Properti Investasi	Rp -	Rp 450.000.000	Rp 450.000.000
Uang Jaminan	Rp -	Rp 212.398.745	Rp 212.398.745
Aktiva tidak lancar lainnya	Rp 662.398.745	Rp -	Rp (662.398.745)
Jumlah Aktiva Tidak Lancar	**Rp 87.927.664.526**	**Rp 87.927.664.526**	**Rp -**

Reklasifikasi yang dilakukan telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.40, dimana perubahan tidak berdampak pada ekuitas atau laba ditahan perusahaan, sehingga jika mengacu pada standar auditing mengenai konsistensi poin ke-2 maka perubahan yang dilakukan masih konsisten, sedangkan tidak ada implikasi analisis laporan keuangan mengenai reklasifikasi ini. Mengingat tujuan dari reklasifikasi dengan memunculkan akun baru untuk memberikan informasi yang lebih relevan dan menyesuaikan dengan revisi yang dilakukan atas standar akuntansi keuangan no.13 mengenai properti investasi (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.2m, no.11 dan no.15).

e. PT Energi Mega Persada Tbk (ENRG)

Perubahan penyajian laporan keuangan yang dilakukan ENRG berupa penyajian kembali laporan keuangan dan reklasifikasi akun yang terjadi pada laporan neraca bagian aktiva dan kewajiban:

Tabel 8. Reklasifikasi Akun Neraca ENRG

Neraca	2007	2007*	Selisih
Aktiva Lancar			
Kas di bank dalam pembatasan	Rp 51.642.013	Rp -	Rp (51.642.013)
Piutang Usaha	Rp 192.236.669	Rp 270.434.267	Rp 78.197.598
Piutang lain-lain	Rp 547.683.300	Rp 412.576.104	Rp (135.107.196)
Jumlah Aktiva Lancar	**Rp 2.405.703.364**	**Rp 2.297.151.753**	**Rp (108.551.611)**
Aktiva tidak lancar			
Deposito berjangka dalam pembatasan	Rp 548.239.536	Rp -	Rp (548.239.536)
Kas dalam pembatasan jangka panjang	Rp -	Rp 653.377.573	Rp 653.377.573
Dana pemulihan lokasi	Rp 110.094.616	Rp 110.094.616	Rp -
Jumlah Aktiva Tidak Lancar	**Rp 6.972.491.049**	**Rp 7.077.629.086**	**Rp 105.138.037**
Jumlah Aktiva	**Rp 9.378.194.413**	**Rp 9.374.780.839**	**Rp (3.413.574)**
Kewajiban Tidak Lancar			
Bagian pinjaman jgk pnjg yg jth tempo	Rp 1.310.938.142	Rp 1.254.028.544	Rp (56.909.598)
Kewajiban imbalan kerja	Rp 35.844.168	Rp 89.340.193	Rp 53.496.025
Jumlah Kewajiban Tidak Lancar	**Rp 2.337.494.501**	**Rp 2.334.080.927**	**Rp (3.413.574)**
Jumlah Kewajiban dan Ekuitas	Rp 9.378.194.413	Rp 9.374.780.839	**Rp (3.413.574)**

Sesuai dengan catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.4, bahwa perubahan tersebut dilakukan karena terdapat perubahan nilai kewajiban imbalan anak perusahaan yang lebih jelasnya telah diungkapkan pada catatan atas laporan

keuangan tahun 2008 no. 31 mengenai program pensiun dan imbalan kerja. Perubahan tersebut disebabkan karena program imbalan kerja sifatnya merupakan proyeksi yang menggunakan estimasi, sehingga ketika aktual yang terjadi tidak sesuai maka perlu dilakukan adanya penyajian kembali. Tidak berhenti di sana, selain dilakukan penyajian kembali, akun-akun tersebut nilainya juga direklasifikasi (catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no. 40) dengan tujuan untuk menyesuaikan nilai dan pengakuan yang perlu diungkapkan oleh entitas.

Selain perubahan pada neraca, ENRG juga melakukan reklasifikasi akun yaitu pada laporan laba-rugi:

Tabel 9. Reklasifikasi Akun Laporan Laba-Rugi ENRG

Laba Rugi		2007		2007*		Selisih
Beban Usaha	Rp	219.337.330	Rp	178.729.400	Rp	(40.607.930)
Laba Usaha	Rp	122.995.549	Rp	163.603.479	Rp	40.607.930
Penghasilan Bunga	Rp	45.010.884	Rp	52.762.463	Rp	6.751.579
Beban lain-lain	Rp	71.904.791	Rp	24.545.282	Rp	(47.359.509)
Beban lain-lain bersih	Rp	(174.788.042)	Rp	(215.395.972)	Rp	(40.607.930)
Laba sebelum beban pajak	Rp	(51.792.493)	Rp	(51.792.493)	Rp	-

Reklasifikasi tersebut seperti yang diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan tahun 2008 no.27 dan 28, bahwa terjadi pengelompokkan beban, semula dialokasi di beban usaha dikeluarkan ke beban keuangan karena berkaitan dengan bunga pinjaman, dan keuangan lainnya.

Implikasi terhadap analisis laporan keuangan atas reklasifikasi dan penyajian kembali yang dilakukan ENRG adalah sebagai berikut:

Tabel 10. Implikasi Reklasifikasi pada Rasio

	2007	2007*	Selisih
Current Ratio	0,65	0,62	-0,03
Asset Turnover	0,13	0,13	0,00
Debt to Equity Ratio	1,80	1,80	0,00

Dari hasil perhitungan tersebut, dapat dilihat bahwa penyajian kembali dan reklasifikasi yang dilakukan tidak member dampak yang signifikan.

Dari keseluruhan perubahan terkait dengan perubahan penyajian yang berhubungan dengan masalah estimasi dan disesuaikan dengan perlakuan pada yang paling mendekati standar auditing dalam konsistensi penyajian poin yang ke-1 diperbolehkan mengenai estimasi, karena dapat memengaruhi daya banding laporan keuangan jika tidak disajikan kembali sesuai dengan fakta yang terjadi. Perihal reklasifikasi juga telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan sehingga telah sesuai dengan standar auditing mengenai konsistensi poin ke-3. Hal tersebut menunjukkan bahwa perubahan yang dilakukan atas reklasifikasi dan penyajian kembali dapat dikatakan masih konsisten.

Dari hasil analisis data dan pembahasan atas laporan keuangan tahun 2007 dan laporan keuangan 2007* yang disajikan kembali ditemukan hasil bahwa 13 perusahaan yang termasuk dalam industri pertambangan telah menyajikan laporan

keuangannya secara konsisten dengan melakukan perubahan, selain itu implikasinya terhadap analisis laporan keuangan nilainya tidak signifikan. Hal tersebut dikarenakan perubahan yang dilakukan bertujuan untuk meningkatkan relevansi informasi dan telah sesuai dengan standar auditing dalam konsistensi penyajian laporan keuangan. Hasil temuan tersebut telah dianalisis dan dikelompokkan yang terdiri atas:

(1). *Restatement* (lihat Tabel 11),
(2). Reklasifikasi akun neraca (lihat Tabel 12),
(3). Reklasifikasi akun laba-rugi (lihat Tabel 13), dan
(4). Reklasifikasi akun neraca dan laba-rugi (lihat Tabel 14).

Tabel 11. Perusahaan yang melakukan *Restatement* Laporan Keuangan Tahun 2007*

No.	Kode	Keterangan
1.	ANTM	Penerapan UU No.40 Tahun 2007 tentang tanggung jawab sosial
2.	ENRG	Perubahan atas Proyeksi Program Imbalan Kerja
3.	ITMG	Penerapan PSAK No.16 tentang Aset tetap dan perubahan estimasi masa manfaat
4.	PTBA	Penerapan PSAK No.24 tentang Imbalan Kerja

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2007 dan 2008 (diolah)

Tabel 12. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Neraca pada Laporan Keuangan Tahun 2007*

No.	Kode	Keterangan
1.	CITA	Perihal hubungan istimewa dan pihak ke-3 dan perubahan jangka waktu jatuh tempo
2.	CTTH	Penerapan PSAK No.13 tentang Properti Investasi dan Penyajian informasi yang lebih relevan
3.	KARK	Perihal hubungan istimewa dan pihak ke-3
4.	PTBA	Perihal hubungan istimewa dan pihak ke-3
5.	PTRO	Tidak diungkapkan karena tidak material
6.	RUIS	Penerapan PSAK No.13 tentang Properti Investasi
7.	TINS	Tidak diungkapkan karena tidak material

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2007 dan 2008 (diolah)

Tabel 13. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Laporan Laba-Rugi pada Laporan Keuangan Tahun 2007*

No.	Kode	Keterangan
1.	ENRG	Perihal beban yang berhubungan dengan imbalan kerja
2.	INCO	Perihal beban yang memiliki hubungan istimewa

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2007 dan 2008 (diolah)

Tabel 14. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Neraca dan Laporan Laba-Rugi pada Laporan Keuangan Tahun 2007*

No.	Kode	Keterangan
1.	ANTM	Reklasifikasi Neraca atas Goodwill, sedangkan Laba-Rugi tidak diungkapkan karena sifatnya tidak material

2.	BUMI	Reklasifikasi Neraca dan Laba-Rugi berkaitan dengan pihak ke-3 dan hubungan istimewa
3.	ITMG	Reklasifikasi tidak diungkapkan karena tidak material
4.	MITI	Reklasifikasi Neraca atas PSAK No.13 tentang Properti Investasi dan Laba-Rugi tidak diungkapkan karena tidak material

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2007 dan 2008 (diolah)

Dari hasil analisis dan pembahasan atas laporan keuangan tahun 2008 dan laporan keuangan 2008* yang disajikan kembali ditemukan bahwa 13 perusahaan dalam industri pertambangan telah menyajikan laporan keuangannya secara konsisten dengan melakukan perubahan. Hal tersebut dikarenakan perubahan yang dilakukan bertujuan untuk meningkatkan relevansi informasi dan telah sesuai dengan standar auditing dalam konsistensi penyajian laporan keuangan. Hasil temuan tersebut telah dianalisis dan dikelompokkan yang terdiri atas:
(1). *Restatement* (lihat Tabel 15),
(2). Reklasifikasi akun neraca (lihat Tabel 16),
(3). Reklasifikasi akun laba-rugi (lihat Tabel 17),
(4). Reklasifikasi akun neraca dan laba-rugi (lihat Tabel 18), dan
(5). Kesalahan pengetikan (lihat Tabel 19).

Tabel 15. Perusahaan yang melakukan *Restatement* Laporan Keuangan Tahun 2008*

No.	Kode	Keterangan
1.	BUMI	Perihal dividen dan pemeriksaan pajak pendahuluan atas perusahaan afiliasi
2.	INCO	Perihal perubahan estimasi atas imbalan kerja (tidak material)
3.	PTBA	Perihal hutang pajak (tidak material)

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2008 dan 2009 (diolah)

Tabel 16. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Neraca pada Laporan Keuangan Tahun 2008*

No.	Kode	Keterangan
1.	BUMI	Perihal hubungan istimewa, penerapan UU PPh No.36 tahun 2008, piutang karyawan serta reklasifikasi atas kas
2.	CITA	Perihal hubungan istimewa
3.	CTTH	Perihal hubungan istimewa
4.	INCO	Perihal hubungan istimewa
5.	ITMG	Perihal hubungan istimewa
6.	KARK	Perihal hubungan istimewa
7.	PTBA	Perihal studi kelayakan atas beban eksplorasi yang ditangguhkan
8.	TINS	Perihal penerapan PSAK No.13 mengenai properti investasi

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2008 dan 2009 (diolah)

Tabel 17. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Laporan Laba-Rugi pada Laporan Keuangan Tahun 2008*

No.	Kode	Keterangan
1.	RUIS	Tidak material sehingga tidak diungkapkan

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2008 dan 2009 (diolah)

Tabel 18. Perusahaan yang melakukan Reklasifikasi Akun Neraca dan Laporan Laba-Rugi pada Laporan Keuangan Tahun 2008*

No.	Kode	Keterangan
1.	ANTM	Reklasifikasi Neraca perihal hubungan istimewa sedangkan Laba-Rugi berhubungan dengan pengakuan akuisisi afiliasi pada laporan laba-rugi konsolidasi
2.	ENRG	Reklasifikasi Neraca berkaitan dengan pihak hubungan istimewa, pengakuan bunga pinjaman atas wesel bayar dan jatuh tempo sedangkan pada laba-rugi berkaitan dengan meningkatkan kualitas keterbandingan informasi.
3.	ITMG	Reklasifikasi tidak diungkapkan karena tidak material
4.	MITI	Reklasifikasi Neraca berkaitan dengan jatuh tempo sedangkan Laba-Rugi tidak diungkapkan karena tidak material
5.	PTRO	Reklasifikasi Neraca dan Laba Rugi berkaitan dengan hubungan istimewa.

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2008 dan 2009 (diolah)

Tabel 19. Perusahaan yang melakukan Kesalahan Pengetikan Laporan Laba-Rugi pada Laporan Keuangan Tahun 2008*

No.	Kode	Keterangan
1.	CITA	Kesalahan pengetikan pada bagian pendapatan (beban) lain-lain

Sumber: Laporan Keuangan Auditan Tahun 2008 dan 2009 (diolah)

Simpulan dan Saran

Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan, keseluruhan atau ke-13 perusahaan yang termasuk dalam indutri pertambangan telah menyajikan keuangan dengan memegang prinsip konsistensi. Meskipun demikian, penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut mengalami perubahan baik yang bersifat reklasifikasi akun ataupun penyajian kembali laporan keuangan dari periode satu ke periode berikutnya. Reklasifikasi akun yang terjadi seringkali disebabkan karena adanya reklasifikasi dari kewajiban lancar yang memiliki hubungan istimewa jangka pendek menjadi kewajiban lancar hubungan istimewa jangka panjang, ataupun sebaliknya. Reklasifikasi tersebut dilakukan oleh 7 perusahaan selama tiga periode penerbitan laporan keungan publik yaitu tahun 2007 sampai 2009.

Penyajian kembali laporan keuangan yang terjadi seringkali disebabkan karena penerapan peraturan baik yang ditetapkan oleh IAI melalui PSAK, maupun peraturan yang ditetapkan oleh pemerintah. Penyajian kembali dengan alasan tersebut dilakukan oleh 4 perusahaan selama tiga periode penerbitan laporan keuangan publik yaitu tahun 2007 sampai 2009. Contohnya saja ANTM yang melakukan penyajian kembali pada tahun 2008 atas laporan keuangan 2007, sebagai dampak dari penerapan UU No.40 Tahun 2007. Dari hasil tersebut dapat

dikatakan bahwa definisi yang diberikan atas konsistensi sebagai karakteristik kualitatif informasi telah sesuai baik secara teori maupun praktek. Hal tersebut dapat dilihat dari perubahan-perubahan yang tetap dilakukan demi meningkatkan relevansi dari informasi akuntansi serta keterbandingan informasi laporan keuangan yang disajikan tersebut. Implikasi yang terjadi pada analisis laporan keuangan juga tidak bernilai signifikan, hanya terdapat 1 perusahaan yaitu BUMI pada laporan keuangan 2008* yang perlu diperhatikan analisisnya karena terjadi pergeseran nilai yang cukup signifikan. Pada akhirnya dari keseluruhan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa seluruh perusahaan yang termasuk dalam industri pertambangan yang terdaftar selama periode 2007-2009 tetap menjaga konsistensi penyajian laporan keuangan dengan melakukan perubahan-perubahan guna mencapai kualitas informasi laporan keuangan yang relevan serta dapat diperbandingkan.

Saran

Berdasarkan simpulan, diberikan saran-saran sebagai berikut:

a. Investor dan Kreditor
   Agar dapat lebih cermat dalam menganalisis laporan keuangan dan mengambil keputusan ekonomis yang bermanfaat meskipun seluruh perusahaan publik telah menyajikan laporan keuangannya dengan memegang konsistensi. Selain itu investor dan kreditor perlu memerhatikan isu-isu peraturan yang memungkinkan terjadinya penyajian kembali dan reklasifikasi akun yang sering terjadi atas suatu motif.
b. Auditor Independen
   Agar auditor dapat lebih berhati-hati dalam melakukan tugasnya, sehingga informasi yang disajikan (sehubungan dengan adanya konsistensi) dapat diperbandingkan dengan lebih baik. Hal tersebut dikarenakan masih terdapat perubahan seperti reklasifikasi yang tidak ditampilkan pada catatan atas laporan keuangan, karena tidak semua pemakai laporan keuangan mampu mengintepretasikan catatan atas laporan keuangan tersebut yang berujung pada anggapan bahwa laporan keuangan tersebut tidak konsisten.
c. Peneliti Berikutnya
   Pada penelitian ini, sampel terbatas pada industri pertambangan yang memiliki karakteristik ketidakpastian yang tinggi. Peneliti berikutnya dapat mengambil sampel dengan menggunakan jenis industri lainnya yang memiliki karakteristik berbeda dengan industri pertambangan.

Daftar Rujukan

Belkaoui, A. R. 2007. *Accounting Theory*, 5th Edition. London: Thomson Learning.

Christiawan, Y. J., dan S. Tjiptohadi. 2000." Konsistensi Penyajian Laporan Keuangan Perusahaan Publik: Analisis Kritis atas Opini Auditor dan Laporan Keuangan Auditan tahun 2000". *Jurnal Ekonomi Akuntansi.* diunduh 31 Agustus 2010. (Online). (http://puslit.petra.ac.id/journals/accounting/).

Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan. 2001. *Pedoman Penyajian dan Pengungkapan Laporan Keuangan Emiten atau Perusahaan Publik Industri Pertambangan Umum.* (http://bapepam.go.id/ diunduh 1 September 2010).

Hendriksen, E. S., dan V. B. Mark. 2001. *Accounting Theory.* 5th Edition. New York: McGraw Hill.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik.* Jakarta: Salemba Empat.

_____. 2009. *Standar Akuntansi Keuangan* Jakarta: Salemba Empat.

Kieso, D. E., J. J. Weygandt dan T. D. Warfield. 2010. *Intermediate Accounting.* 13th Edition. New Jersey: John Wiley and Sons.

Subramanyam, K. R., dan J. J. Wild. 2009. *Financial Statements Analysis.* 10th Edition. New York: McGraw Hill.

Suryani, R. W. 2007. "Konsistensi Penyajian Laporan Keuangan Perusahaan Publik", Skripsi Sarjana Tidak Dipublikasikan. Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya.

Suwardjono. 2008. *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan.* Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.

Warren, C. S., J. M. Reeve, dan P. E. Fess. 2006. *Pengantar Akuntansi.* Buku 1, Edisi 21. Terjemahan oleh Aria Farahmita, Amanugrahani, dan Taufik Hendrawan. Jakarta: Salemba Empat.

Yustanto, A. 2008. "Ketidakkonsistenan Penyajian Laporan Keuangan Tahunan Perusahaan Publik yang Termasuk dalam LQ 45". Skripsi Sarjana Tidak Dipublikasikan. Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya.