

PERTEMUAN 5

PEMERIKSAAN PERKIRAAN LABA RUGI

A. SIFAT DAN CONTOH PERKIRAAN LABA RUGI

Perkiraan laba rugi (Profit and Loss Accounts) terdiri dari perkiraan pendapatan operasi, harga pokok penjualan, beban operasi, pendapatan dan beban di luar operasi dan pos diluar usaha. Laporan laba rugi menyajikan penghasilan dan beban entitas untuk suatu periode.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK 2017:PSAK NO. 23):

“Penghasilan didefinisikan dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan sebagai peningkatan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi tertentu dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*). Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, deviden, *royalty*, dan sewa”. (IAI, 2016)

Keuntungan (*gain*) bisa berasal dari penjualan aktiva tetap (*gain on sale of fix assets*), tukar tambah aktiva tetap tidak sejenis (*gain on trade-in*), keuntungan selisih kurs (*foreign exchange gain*).

Pos luar biasa maksudnya kerugian yang timbul dari kejadian atau transaksi yang bersifat tidak normal dan tidak sering terjadi. Misalnya kerugian sebagai akibat gempa bumi, kebakaran atau banjir. Kerugian tersebut setelah dikurangi dengan klaim asuransi, jika ada, disajikan sebagai pos luar biasa dalam laporan laba rugi.

Harga pokok penjualan adalah jumlah yang harus dikeluarkan perusahaan untuk memperoleh barang yang terjual (*cost of merchandise sold*) atau memproduksi barang yang terjual (*cost of goods sold*). *Cost of merchandise sold* di suatu perusahaan dagang dapat dihitung sebagai berikut (perusahaan menggunakan *physical system*):

Persediaan barang dagangan	Rp. XXX
+/- Pembelian Bersih	<u>Rp. XXX</u>
Barang dagangan yang tersedia untuk dijual	Rp. XXX
-/- Persediaan akhir barang dagangan	<u>Rp. XXX</u>
Harga pokok penjualan (<i>Cost of merchandise sold</i>)	<u>Rp. XXX</u>

Cost of good sold di suatu perusahaan industri dapat dihitung sebagai berikut (perusahaan menggunakan *physical system*) :

Persediaan bahan baku	Rp. XXX
+/- Pembelian bersih	<u>Rp. XXX</u>
Bahan baku yang tersedia untuk dipakai	Rp. XXX
-/- Persediaan akhir bahan baku	<u>Rp. XXX</u>
Pemakaian bahan baku	Rp. XXX
Upah langsung	Rp. XXX
Overhead pabrik	<u>Rp. XXX</u>
Biaya Produksi (<i>cost of production</i>)	Rp. XXX
+/- Persediaan awal barang dlm proses	Rp. XXX
-/- Persediaan Akhir barang dlm proses	<u>Rp. XXX</u>
Biaya pabrikan (<i>cost of good manufactur</i>)	Rp. XXX
+/- Persediaan awal barang jadi	Rp. XXX
-/- persediaan akhir barang jadi	<u>Rp. XXX</u>
Harga pokok penjualan (COGS)	<u>Rp. XXX</u>

Beban operasi (*operating expense*) terdiri dari beban penjualan (*selling expense*) dan beban umum dan administrasi (*general and administrative expense*).

Conntoh *selling expense* antara lain: gaji bagian penjualan, komisi *salesman*, biaya ilkan, promosi, *entertainment*, transport dan lain-lain.

Contoh general dan administrative expense antara lain: gaji bagian akuntansi dan keuangan, personalia dan umum, biaya sewa, listrik, air, telepon, *entertainment*, perjalanan dinas, penyusutan inventaris kantor dan lain-lain.

1. Prinsip konservatisme Beberapa hal yang harus diperhatikan dalam penhakuan pendapatan dan beban.

- a. Beban yang belum pasti terjadi tetapi diperkirakan akan menjadi beban perusahaan pada periode yang diperiksa, jumlahnya bisa diestimasi dan cukup material, harus dicatat sebagai beban. Misalnya garansi untuk penjualan produk perusahaan (barang-barang elektronik) harus *accrued* per tanggal neraca.
- b. Pendapatan yang belum pasti terjadi, belum boleh dicatat sebagai pendapatan perusahaan. Pendapatan pada umumnya diakui pada saat penyerahan barang (untuk perusahaan dagang dan industri), pada saat penyerahan jasa atau pada saat dibuatkan faktur (untuk perusahaan jasa). Pengecualiannya antara lain:
 - Diakui pada saat penerimaan uang, misalnya penjualan tunai dan penjualan cicilan
 - Untuk perusahaan kontraktor ada dua pilihan pengakuan pendapatan yaitu metode kontrak selesai (*complete contrac method*) dan metode prosentase penyelesaian (*percentage of completion method*).
 - Untuk jenis barang tertentu yang harga jualnya sudah pasti, barangnya pasti terjual atau cepat rusak, pendapatan bisa diakui pada saat selesainya produksi. Misalnya untuk logam mulia dan hasil pertanian.

Menurut pernyataan standart akuntansi keuangan No. 23: pendapatan harus diukur dengan nilai wajar yang diterima atau yang dapat diterima (IAI, 2016)

- **Penjualan barang**

Pendapatan dari penjualan barang harus diakui bila kondisi berikut dipenuhi:

- a) Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli
- b) Perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual
- c) Jumlah tersebut dapat diukur dengan andal
- d) Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut; dan
- e) Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.

- **Penjualan jasa**

Bila hasil suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi dengan andal bila seluruh kondisi berikut ini dipenuhi:

- a) Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli
- b) Perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual
- c) Jumlah tersebut dapat diukur dengan andal
- d) Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut; dan
- e) Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.

Bila hasil transaksi yang meliputi penjualan jasa tidak dapat diestimasi dengan andal pendapatan yang diakui hanya yang berkaitan dengan beban yang telah diakui yang dapat diperoleh kembali.

- **Bunga, Royalti, dan Deviden**

Pendapatan yang timbul dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan deviden harus diakui atas dasar yang diatur dalam paragraf berikut ini, bila:

- a) Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan; dan
- b) Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal

Pendapatan harus diakui dengan dasar sebagai berikut:

- a) Bunga harus diakui atas dasar proporsi waktu yang memperhitungkan hasil efektif aktiva tersebut
- b) Royalti harus diakui atas dasar akrual sesuai dengan substansi penyajian yang relevan, dan

- c) Dalam metode biaya, deviden tunai harus diakui bila hak pegang saham untuk menerima pembayaran ditetapkan.

2. Konsep matching Cost Against Revenue

Dalam laporan laba rugi harus dibandingkan pendapatan yang menjadi hak perusahaan dalam periode yang diperiksa dengan biaya yang menjadi beban perusahaan untuk periode yang sama, tanpa memperhatikan apakah uangnya sudah diterima (untuk pendapatan) dan dibayarkan (untuk biaya) atau belum.

Dalam hal ini, menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, pendapatan dan beban harus dicatat dengan dasar akrual bukan dasar kas.

Dalam memeriksa pendapatan dan biaya, auditor harus memperhatikan jangan sampai ada pergeseran waktu dalam pengakuan pendapatan dan beban. Misalkan auditor memeriksa laba rugi untuk tahun 2017, yang dilaporkan perusahaan sebagai pendapatan tahun 2017 haruslah pendapatan yang betul-betul menjadi hak perusahaan dalam tahun 2017. Begitu juga yang dilaporkan sebagai beban perusahaan.

3. Waktu yang digunakan untuk memeriksa perkiraan pendapatan dan beban tidak sebanyak waktu yang digunakan untuk memeriksa pos-pos neraca, karena beberapa alasan:

- a. Pada waktu memeriksa pos neraca sekaligus sudah diperiksa pos laba rugi yang bersangkutan.
- b. Pada waktu melakukan transaksi sekaligus diperiksa pos-pos laba rugi.
- c. Prosedur audit atas perkiraan laba rugi yang biasa dijalankan adalah:

a) Prosedur penelaahan analitis

Maksudnya harus dibuat perbandingan antara laba rugi periode yang diperiksa dengan periode sebelumnya, dihitung kenaikan dan penurunan baik dalam rupiah maupun persentase beserta alasan-alasan kenaikan dan penurunan. Selain itu harus dibuat perbandingan antar laba rugi periode yang diperiksa dengan anggarannya, lalu dibuat analisa variansnya.

b) Menganalisa beberapa perkiraan laba rugi yang penting atau yang ada kaitannya dengan perhitungan pajak, misalnya:

- Other income
- Miscellaneous expense
- Entertainment expense

- Legal fees
- Professional fees
- Repair & maintenance
- c) Melakukan pemeriksaan atas subsequent payment (pembayaran sesudah tanggal neraca) dan subsequent collection (penagihan sesudah tanggal neraca)

Laporan laba rugi berdasarkan IFRS mencakup pos sebagai berikut:

- 1) Penjualan
- 2) Beban pokok penjualan
- 3) Beban penjualan
- 4) Beban umum dan administrasi
- 5) Laba (Rugi) selisih kurs
- 6) Laba (rugi) penjualan aktiva tetap
- 7) Pendapatan keuangan
- 8) Beban keuangan
- 9) Laba sebelum pajak penghasilan
- 10) Pajak penghasilan
- 11) Laba tahun berjalan
- 12) Penghasilan komprehensif lain
- 13) Jumlah penghasilan komprehensif

Laporan laba rugi berdasarkan ETAP mencakup pos sebagai berikut ini:

- 1) Pendapatan
- 2) Beban keuangan
- 3) Bagian laba atau rugi investasi yang menggunakan metode ekuitas
- 4) Beban pajak
- 5) Laba atau rugi netto

B. TUJUAN PEMERIKSAAN PERKIRAAN LABA RUGI

1. Untuk mengetahui apakah terdapat internal control yang baik atas pendapatan dan beban, termasuk apakah perusahaan menggunakan accrual basis baik untuk mencatat pendapatan maupun beban.
2. Untuk memeriksa apakah semua pendapatan yang menjadi hak perusahaan telah dicatat dibuku perusahaan, dan apakah pendapatan yang dicatat betul-betul merupakan hak perusahaan, dengan menggunakan cut-off yang tepat.
3. Untuk memeriksa apakah semua biaya yang menjadi beban perusahaan telah dicatat di buku perusahaan, dengan menggunakan cut-off yang tepat.
4. Untuk memeriksa apakah terdapat fluktuasi yang besar dalam perkiraan pendapatan dan beban baik jika dibandingkan dengan tahun sebelumnya maupun jika dibandingkan bulan per bulan atau jika dibandingkan dengan anggaran pendapatan dan beban
5. Untuk memeriksa apakah pendapatan dan beban telah dilaporkan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di indonesia (SAK).

C. PROSEDUR AUDIT YANG DISARANKAN

1. Pelajari dan evaluasi internal control atas pendapatan dan biaya
2. Minta rincian laporan laba rugi untuk periode yang diperiksa dengan angka perbandingan untuk periode sebelumnya, dan lakukan analytical review procedures buat analisa rasio dan hitung juga ROI dan ROE.
3. Minta rincian laba rugi untuk periode yang diperiksa, yang dibandingkan dengan budget untuk periode yang sama. Hitung variance yang terjadi baik dalam Rp. Maupun dalam %. Variance yang jumlahnya material harus diselidiki sebab-sebabnya. Dari analisa variance tersebut kemungkinan bisa diketahui seandainya perusahaan melaporkan angka yang tidak sebenarnya dengan tujuan agar tidak terjadi penyimpangan yang besar dari budget yang sudah diterapkan. Misalnya variance dressing penjualan, pergeseran mata anggaran atau pergeseran waktu pencatatan.
4. Minta rincian penjualan menurut jenis barangnya atau menurut area penjualanya yang mencantumkan quantity yang dijual maupun nilai uangnya selama setahun (dibuat perbulan). Kemudian dibandingkan quantity yang dijual, secara test basis dengan pengeluaran barang yang tercatat pada kartu persediaan.

5. Periksa cut-off penjualan, untuk mengetahui ada atau tidaknya pergeseran waktu pencatatan penjualan. Periksa juga cut-off pembelian, untuk mengetahui ada tidaknya pergeseran waktu pencatatan pembelian.
6. Periksa subsequent payment untuk mengetahui kemungkinan adanya unrecorded liabilities. Periksa juga subsequent collection untuk mengetahui kemungkinan adanya unrecorded receivables.
7. Buat analisa terhadap beberapa perkiraan biaya atau pendapatan yang kemungkinan bisa ditanyakan oleh pihak pajak atau diperlukan dalam mengisi SPT untuk membuat koreksi fiskal, atau yang memungkinkan timbulnya contingene liability.
8. Untuk biaya-biaya dan pendapatan yang ada kaitannya dengan pajak harus diperiksa apakah peraturan perpajakan yang berlaku telah di taati.
9. Khusus untuk biaya gaji:
 - a. Periksa daftar gaji untuk satu atau beberapa bulan, kemudian test perhitungan PPh 21 untuk mengetahui apakah perhitungannya sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku
 - b. Bandingkan total biaya gaji yang tercantum dalam perhitungan laba rugi dengan SPT PPh 21. Perhatikan apakah PPh 21 ditanggung karyawan atau perusahaan.
 - c. Lakukan observasi pada saat pembayaran gaji (biasanya dilakukan pada perusahaan yang pegawainya sangat banyak) untuk mengetahui apakah ada pegawai yang fiktif
10. Periksa apakah penyajian pos-pos laba rugi sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di indonesia (SAK)