

STANDARD AKUNTANSI PERSEDIAAN: BENARKAH IFRS MENGGUNAKAN *PRINCIPLES-BASED* DAN US GAAP MENGGUNAKAN *RULES-BASED*?

Sururi

Akademi Akuntansi YKPN Yogyakarta

email: ruriykpn@gmail.com

ABSTRACT

IFRS and US GAAP are two mainstream of accounting standards which are deeply affect the accounting practices internationally. The IFRS is said as “principles-based” in nature and the US GAAP at the opposite side as “rules-based” in nature. Although gradually the influence of IFRS is outperform the US GAAP, but most of the US GAAP users still having difficulties in familiarizing with IFRS. The term of “principles-based” and “rules-based” to differentiate the two mainstream of accounting standards seem to be used as a simplification in viewing the difference between the both standards. Principles-based means that the accounting standards is not rigid, they are only providing general guideline on how the standards should be applied, on the other side the term rules-based means that the standards are the rigid rules of accounting practice. This paper is aimed to prove the appropriateness of the term “principles-based” for the IFRS and “rules-based” for the US GAAP, particularly in the case of accounting standards for inventory.

Keywords: *IFRS, US GAAP, principles-based, rules-based*

PENDAHULUAN

Akuntansi persediaan menjadi perhatian utama pada sebagian besar perusahaan, terutama perusahaan dagang dan perusahaan manufaktur, karena pengaruhnya yang cukup signifikan atas laporan rugi laba, yaitu dalam bentuk kos penjualan, dan juga atas laporan posisi keuangan (neraca). Menurut IAS 2, persediaan didefinisikan sebagai berikut:

Inventories are assets: (a) held for sale in the ordinary course of business; (b) in the process of production for such sale; or (c) in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services.

Definisi persediaan menurut IAS 2 tersebut di atas tidak berbeda dengan definisi persediaan menurut US GAAP, sebagaimana dikutip oleh Kieso (2007) sebagai berikut:

Inventories are asset items held for sale in the ordinary course of business or goods that will be used or consumed in the production of goods to be sold.

Kompleksitas akuntansi persediaan disebabkan oleh beberapa faktor seperti tingkat volume perputaran persediaan, ragam alternatif pengukuran arus kos yang dapat diterima, dan klasifikasi persediaan. Pertanyaan mendasar dalam akuntansi persediaan adalah:

1. Kapan item persediaan bisa diakuli dan dilaporkan sebagai persediaan?
2. Kos atau pengeluaran apa saja yang dapat dimasukkan sebagai kos dari persediaan?
3. Asumsi arus kos yang mana yang boleh digunakan untuk mengukur kos persediaan?
4. Berdasarkan nilai apa persediaan harus dilaporkan (*net realizable value*)?

Secara umum dalam merumuskan standard akuntansi, IFRS dikatakan menggunakan *principles-based* sedangkan US GAAP menggunakan *rules-based*. Benarkah demikian untuk kasus standard akuntansi persediaan?

PEMBAHASAN

Konsep Dasar Pengukuran Kos Persediaan

Sebelum tahun 2005 IAS 2 membolehkan penggunaan tiga alternatif pengukuran kos persediaan, yaitu metode FIFO dan Rata-rata Tertimbang yang oleh IAS 2 disebut sebagai “*benchmark treatments*”, serta satu lagi metode yang oleh IAS 2 disebut sebagai “*allowed alternative treatments*” yaitu metode LIFO. Namun efektif mulai 1 Januari 2005 IFRS tidak membolehkan penggunaan metode LIFO, sehingga metode pengukuran kos yang berlaku tinggal metode FIFO dan metode Rata-rata Tertimbang. Pembatasan penggunaan metode akuntansi semacam ini merupakan indikasi bahwa IFRS pada dasarnya tidak sepenuhnya menggunakan *principles-based*, bahkan dalam kasus akuntansi persediaan menjadi lebih *rules-based* dibanding US GAAP.

Pada dasarnya metode LIFO telah lama digunakan di US dalam yurisdiksi tertentu, sebagai contoh di US metode ini telah lama digunakan untuk memenuhi kepentingan pemenuhan pajak, yaitu karena pengalaman yang cukup panjang terjadinya kecenderungan kenaikan harga, sehingga untuk kepentingan pajak metode LIFO dianjurkan untuk digunakan agar menghasilkan pelaporan laba dan pembayaran pajak yang lebih kecil. Dalam kasus ini FASB menghadapi kendala yang cukup berat bahkan tidak mungkin bisa melakukan konvergensi dengan IFRS, kecuali undang-undang pajak di US juga diubah menjadi tidak membolehkan penggunaan metode LIFO. Namun demikian jika undang-undang pajak diubah jelas akan memberikan dampak sangat tidak menguntungkan bagi perusahaan-perusahaan yang beroperasi di US. Di sisi lain, SIC (*the Standing Interpretations Committee*), yaitu komite yang bertugas untuk menginterpretasikan IFRS, menyatakan bahwa perusahaan harus menggunakan formula kos yang sama untuk seluruh persediaan yang memiliki sifat dan kegunaan yang sama, perbedaan lokasi geografis persediaan tidak bisa digunakan sebagai pembolehan penggunaan formula kos yang berbeda. Sama dengan paragraf sebelumnya, Uraian dalam paragraf ini mengindikasikan bahwa IFRS lebih condong ke *rules-based* dibanding ke *principles-based*.

Sebagaimana halnya US GAAP, IFRS juga mengharuskan penggunaan metode akuntansi secara konsisten, kecuali perubahan metode pengukuran kos tersebut dipandang memenuhi kriteria IAS 8. Namun demikian untuk persediaan yang memiliki sifat dan fungsi yang berbeda dimungkinkan untuk menggunakan metode pengukuran kos yang berbeda, tetapi jika sifat dan fungsinya sama, meskipun lokasi geografisnya berbeda, pengukuran kos persediaan tetap harus menggunakan metode yang sama. Untuk persediaan yang perputarannya rendah, serta disediakan dan dipisahkan untuk proyek-proyek tertentu, dimungkinkan untuk menggunakan metode identifikasi khusus dalam

pengukuran kosnya. Dalam hal penilaian persediaan, IFRS (IAS2) menetapkan bahwa *the lower of cost and net realizable value* harus digunakan sebagai basis penilaian persediaan.

Metode pengukuran kos dan penilaian persediaan sebagaimana diatur dan ditetapkan dalam IFRS adalah metode-metode yang selama ini sudah dikenal dan diterapkan dalam US GAAP. Sehingga perbedaan mendasar akuntansi persediaan antara IFRS dan US GAAP adalah pada alternatif metode yang diperkenankan untuk diterapkan. IFRS lebih membatasi penggunaan alternatif metode akuntansi yang boleh digunakan, sedangkan US GAAP memberi keleluasaan lebih luas dalam memilih alternatif akuntansi persediaan yang akan diterapkan, sesuai dengan situasi dan keadaan yang dihadapi oleh masing-masing perusahaan, sehingga dapat dikatakan bahwa untuk kasus standard akuntansi persediaan, fakta yang terjadi justru sebaliknya, yaitu IFRS justru lebih condong ke *rules-based* sedangkan US GAAP justru lebih condong ke *principles-based*.

Kepemilikan Persediaan

Tidak ada perbedaan tentang standard pengakuan persediaan antara IFRS dengan US GAAP, keduanya menyatakan bahwa persediaan hanya akan diakui sebagai aset perusahaan atau mudahnya diakui sebagai persediaan pada saat persediaan tersebut telah menjadi sumber ekonomi bagi perusahaan, atau secara hukum telah menjadi hak milik perusahaan. Secara umum, perusahaan harus mencatat adanya pembelian atau penjualan persediaan pada saat secara legal telah terjadi perpindahan kepemilikan persediaan. Baik IFRS maupun US GAAP menyatakan pentingnya ketepatan *cut-off* transaksi persediaan pada akhir periode akuntansi untuk menjamin ketepatan pengukuran kinerja operasional perusahaan selama satu periode, sehingga untuk kepentingan pelaporan persediaan dan kos penjualan dalam laporan keuangan diperlukan ketepatan penentuan transfer kepemilikan atas persediaan.

Kesalahan umum yang banyak terjadi, yang sama-sama menjadi topik utama kajian akuntansi persediaan, baik pada akuntansi persediaan berdasarkan IFRS maupun berdasarkan US GAAP adalah adanya anggapan atau pemahaman bahwa yang dimaksud dengan persediaan adalah seluruh persediaan yang ada di tangan, sementara secara legal persediaan yang ada ditangan belum tentu milik perusahaan dan sebaliknya persediaan yang tidak ditangan tidak selalu berarti tidak dimiliki oleh perusahaan, misalnya dalam kasus barang konsinyasi atau barang komisi.

Baik kajian akuntansi berdasarkan IFRS maupun berdasarkan US GAAP menyadari adanya empat hal yang bisa menimbulkan ketidaktepatan pelaporan persediaan, yaitu: (1) persediaan dalam perjalanan dengan syarat *FOB destination* atau *FOB shipping point*, (2) penjualan konsinyasi, (3) pembelian persediaan dengan skema pendanaan tertentu (*product financing arrangements*), dan (4) penjualan dengan hak istimewa untuk pengembalian barang (*sales with generous or unusual right of return*). Tidak ada perbedaan standard akuntansi antara IFRS dan US GAAP untuk akuntansi atas empat kemungkinan kasus pembelian dan penjualan persediaan seperti tersebut di atas.

Dalam hal *product financing arrangements*, IAS 18 dan FAS 49 (*accounting for product financing*) sama-sama menyatakan bahwa substansi transaksi sama dengan peminjaman uang. Untuk kasus *sales with generous or unusual right of return*, baik IAS 18 maupun FAS 48 (*revenue recognition when right of return exists*) sama-sama menyatakan bahwa pendapatan akan diakui pada saat jumlah retur penjualan dapat diestimasi dengan memadai. Dapat disimpulkan bahwa ketentuan standard akuntansi untuk kepemilikan persediaan, baik IFRS maupun US GAAP sama-sama menekankan pada kejelasan aturan akuntansi dengan mengacu pada substansi transaksi, sehingga bisa dikatakan bahwa kedua standard sama-sama menggunakan basis aturan atau *rules-based*, atau jika sudut

pandangannya ditekankan pada substansi transaksi, dapat dikatakan bahwa keduanya sama-sama menggunakan basis prinsip atau *principles-based*.

Penilaian Persediaan

IAS 2 mendiskripsikan bahwa basis utama akuntansi persediaan adalah kos, dan kos didefinisikan sebagai jumlah kos pembelian atau kos konversi, termasuk kos lain untuk membuat persediaan ada di lokasi perusahaan dan dalam kondisi seperti pada saat pelaporan persediaan. Dikatakan bahwa kos atas pembelian persediaan mencakup harga beli, biaya angkut, asuransi, dan biaya penanganan persediaan (*handling costs*). Potongan tunai, rabat, dan jenis-jenis potongan pembelian lain jika ada harus dikurangkan ke kos persediaan. Dapat disimpulkan bahwa sampai dengan titik ini, tidak ada perbedaan ketentuan pengukuran kos persediaan antara IFRS dengan US GAAP, keduanya membuat aturan yang boleh dikatakan sama persis, karena memang untuk kasus kos perolehan persediaan tidak ada ruang untuk penerapan konsep *principles-based*, sehingga mau tidak mau harus menggunakan konsep *rules-based*.

Untuk kasus persediaan yang memerlukan proses produksi cukup lama, IAS 23 mengatur bahwa bagian dari biaya pendanaan (*borrowing costs*) harus diperlakukan sebagai bagian dari kos persediaan. Dalam kasus ini dapat disimpulkan bahwa IFRS justru sangat mengatur tentang bagaimana biaya pendanaan harus diperlakukan, atau justru menggunakan *rules-based* dan bukannya menggunakan *principles-based*. Semestinya jika konsisten menggunakan *principles-based*, *financing costs* untuk keperluan proses produksi yang panjang semacam ini tetap diperlakukan sebagai *period costs* dan bukannya diperlakukan sebagai *production costs*, karena jika manajemen memutuskan untuk tidak menggunakan dana luar dalam proses produksinya, maka *financing costs* tidak akan pernah terjadi. Dalam IAS 23 selanjutnya dikatakan bahwa biaya pendanaan “biasanya” tidak dikapitalisasi sebagai kos persediaan untuk kasus persediaan yang diperoleh dalam keadaan siap untuk dijual.

IAS 2 menyebutkan bahwa kos konversi untuk proses produksi persediaan mencakup seluruh kos yang berhubungan langsung dengan proses produksi persediaan, seperti biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Alokasi biaya overhead harus dilakukan secara sistematis dan rasional, dan dalam kasus biaya overhead tetap, yaitu yang jumlahnya tidak berubah-ubah menyesuaikan dengan volume produksi, alokasi harus dilakukan berdasarkan tingkat produksi normal. Dalam periode tingkat produksi turun secara tidak normal, sebagian dari biaya overhead tetap harus dibebankan langsung ke periode terjadinya biaya, atau dengan kata lain harus diperlakukan sebagai biaya periode (*period costs*), dan tidak diperhitungkan sebagai bagian dari kos persediaan. Dalam kasus standard pengukuran kos produksi ini, sekali lagi dapat dirasakan bahwa IFRS membuat aturan dengan cukup jelas tentang bagaimana pengukuran kos produksi harus dilakukan, sama sekali tidak berbeda dengan standard pengukuran kos produksi versi US GAAP, sehingga dapat disimpulkan baik IFRS maupun US GAAP tetap menggunakan konsep *rules-based*, dan bukannya menggunakan konsep *principles-based*. Berdasarkan paparan dalam paragraf ini, sama sekali tidak ada alasan untuk bisa mengatakan IFRS menggunakan *principles-based* dan US GAAP menggunakan konsep *rules-based*.

Kos produksi selain bahan baku dan biaya konversi (biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead) hanya akan dibebankan sebagai bagian dari kos persediaan pada saat biaya tersebut dipandang sangat diperlukan untuk membuat persediaan dalam kondisi siap untuk dijual atau dilaporkan dalam laporan keuangan. Contoh biaya semacam ini adalah biaya perancangan produk dan biaya persiapan produksi untuk memenuhi kepuasan sekelompok pelanggan tertentu. Di sisi

lain, seluruh biaya riset dan pengembangan produk, berdasarkan IAS 38, tidak boleh diperlakukan sebagai bagian dari kos persediaan. Kos lain yang juga tidak diperbolehkan diperlakukan sebagai bagian dari kos persediaan adalah biaya administrasi dan biaya penjualan atas persediaan, kos sisa bahan-bahan produksi, serta kos penggudangan persediaan. Kos lain yang harus dimasukkan sebagai bagian dari kos overhead, dan oleh karenanya diperlakukan sebagai bagian dari kos persediaan adalah biaya perbaikan dan pemeliharaan mesin, biaya peralatan produksi, biaya sewa peralatan produksi, biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya gaji pengawas produksi, kos bahan-bahan produksi tidak langsung, biaya pengendalian dan pengawasan kualitas produk, dan kos atas peralatan kecil yang tidak dikapitalisasi. Ketentuan dalam IFRS atas biaya produksi selain kos bahan baku dan kos konversi, yang diuraikan dalam paragraf ini, juga memperjelas fakta bahwa untuk kasus ini IFRS tidak menggunakan *principles-based*, tetapi menggunakan *rules-based* sebagaimana yang terjadi pada US GAAP.

Joint Products dan By-Products

Dalam beberapa kasus proses produksi, perusahaan memproduksi lebih dari satu jenis produk secara bersamaan. Jika masing-masing jenis produk memiliki nilai yang cukup signifikan, produk tersebut dinamakan sebagai *joint products* atau produk bersama, jika hanya salah satu produk yang memiliki nilai signifikan, maka produk lain dinamakan sebagai *by-products* atau produk sampingan. Dalam IAS 2, pada saat kos dari masing-masing produk dalam produk bersama sulit diidentifikasi, maka diperlukan alokasi kos produksi secara rasional ke masing-masing jenis produk. Biasanya, alokasi dilakukan berdasarkan pada nilai relatif dari masing-masing jenis produk, yaitu yang diukur berdasarkan harga jual masing-masing jenis produk. *By-products* didefinisikan sebagai produk yang memiliki nilai relatif tidak signifikan dibanding nilai dari produk utama perusahaan. IAS 2 menganjurkan bahwa *by-products* dinilai berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasi (*net realizable value*), selanjutnya kos yang dialokasikan ke *by-products* dikurangkan terhadap keseluruhan kos produksi. Dalam kasus pengukuran kos untuk *joint products* dan *by-products*, IFRS mendiskripsikan dengan sangat jelas tentang bagaimana standard akuntansinya, dan dalam hal ini standard akuntansi yang ditawarkan oleh IFRS juga tidak berbeda dengan standard akuntansi versi US GAAP, sehingga dalam kasus inipun tidak bisa dikatakan bahwa IFRS menggunakan konsep *principles-based* dan US GAAP menggunakan konsep *rules-based*, tetapi akan lebih tepat dikatakan bahwa baik IFRS maupun US GAAP sama-sama menggunakan konsep *rules-based*.

Direct Costing

Metode yang telah diterima secara umum dalam mengalokasikan kos overhead tetap ke dalam persediaan akhir dan kos penjualan dikenal dengan nama (*full*) *absorption costing*. Dalam kasus ini IAS 2 mengharuskan penerapan metode ini. Namun demikian untuk keperluan keputusan manajerial perusahaan bisa menerapkan alternatif dari *absorption costing*, yaitu *variable costing* atau *direct costing*. Dalam *direct costing* kos persediaan hanya terdiri dari kos langsung saja, yaitu terdiri dari kos bahan baku, kos tenaga kerja langsung, dan kos overhead variabel, selanjutnya seluruh kos tetap diperlakukan sebagai kos periode (*period costs*). Alasan utama penggunaan *direct costing* adalah agar kontribusi marjinal (*marginal contribution*) untuk masing-masing jenis produk bisa kelihatan jelas efek linieritasnya, sehingga memudahkan proses perencanaan dan pengendalian bisnis. Namun demikian, penggunaan *direct costing* mengakibatkan kos persediaan tidak mencakup seluruh kos yang diperlukan untuk memproduksi persediaan, sehingga *direct costing* dipandang sebagai

metode yang tidak sesuai dengan IAS 2, sehingga jika perusahaan secara interen menggunakan *direct costing* maka untuk keperluan pelaporan keuangan harus membuat penyesuaian untuk membuat kos persediaan sesuai dengan IFRS yang menganjurkan penggunaan *absorption costing*. Dapat disimpulkan bahwa dalam kasus *direct costing*, IFRS tidak menggunakan konsep *principles-based* melainkan sama persis dengan US GAAP yang menggunakan konsep *rules-based*.

Pengukuran Kos Persediaan Dengan Metode Identifikasi Khusus

Basis teoritis penilaian persediaan dan kos penjualan adalah berdasarkan kos produksi atau kos peroleh yang melekat pada barang yang masih ada dalam persediaan atau barang yang sudah terjual, dan jika teori ini benar-benar diterapkan maka dikatakan bahwa penilaian persediaan menggunakan metode identifikasi khusus. Namun demikian, secara umum praktik penilaian persediaan semacam ini dipandang tidak praktis, bahkan tidak bisa dioprasionalkan dalam tataran praktik, karena biasanya setiap produk akan kehilangan identitas spesifiknya pada saat produk tersebut telah melewati proses produksi dan proses penjualan, kecuali untuk persediaan-persediaan yang memiliki nilai sangat tinggi dan perputarannya sangat rendah. IAS 2 menetapkan bahwa metode identifikasi khusus harus diterapkan atas persediaan yang tidak saling menggantikan (*interchangeable*) serta atas barang yang dibuat dan dipisahkan untuk memenuhi proyek tertentu. Untuk persediaan yang memenuhi kriteria semacam ini penggunaan metode identifikasi khusus menjadi keharusan (*mandatory*) dan alternatif metode penilaian persediaan yang lain tidak diperkenankan untuk diterapkan. US GAAP tidak mengharuskan penerapan metode penilaian persediaan tertentu, tetapi hanya menyodorkan alternatif metode penilaian, yang menjadi keharusan hanyalah konsistensi dalam menggunakan metode akuntansi yang dipilih untuk diterapkan. Melihat fakta semacam ini, dapat dikatakan bahwa untuk kasus semacam ini US GAAP lebih *principle-based* dibanding IFRS.

Firs-In, First-Out (FIFO) dan Weighted-Average Cost

Metode penilaian persediaan lain yang diperkenankan oleh IFRS adalah metode FIFO dan metode rata-rata tertimbang (*weighted-average method*). Dalam metode FIFO diasumsikan bahwa barang yang pertama dibeli akan menjadi barang yang pertama digunakan atau barang yang pertama dijual, tanpa memperhatikan aliran fisik persediaan yang sesungguhnya. Metode ini dipandang paralel atau paling tidak lebih dekat dengan aliran fisik persediaan pada perusahaan-perusahaan yang memiliki persediaan dengan tingkat perputaran persediaan sedang hingga tinggi. Kekuatan metode ini adalah pada pelaporan persediaan dalam laporan posisi keuangan (neraca), karena persediaan yang pertama dibeli diasumsikan sebagai persediaan yang pertama dijual, maka saldo persediaan akan terdiri dari persediaan yang terakhir dibeli, sehingga pelaporan persediaan menjadi semakin dekat dengan tujuan pelaporan aset sebesar nilai wajarnya. Dalam metode rata-rata tertimbang, kos persediaan akhir ditentukan sebesar rata-rata kos persediaan selama satu periode. Meskipun dalam metode rata-rata kos persediaan bisa terdistorsi oleh perubahan tingkat harga persediaan, tetapi metode persediaan ini dalam kasus-kasus tertentu cukup praktis untuk diterapkan. Untuk kasus metode FIFO dan metode rata-rata tertimbang tidak ada perbedaan antara IFRS dengan US GAAP, keduanya membuat aturan dan ketentuan yang sama.

Net Realizable Value

IAS 2 mendefinisikan *Net Realizable Value* sebagai berikut:

Net realizable value is the estimated selling price in the ordinary course of business less the

estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale.

Definisi tersebut sama definisi batas bawah (*floor*) pada penilaian persediaan dengan metode COMWIL atau LCM yang ditawarkan pada akauntansi persediaan berbasis US GAAP. Ketentuan ini didasarkan pada dua basis pertimbangan, yaitu pertama persediaan tidak boleh dilaporkan di atas nilai bersih yang dapat direalisasi (*net realizable value*), dan kedua penurunan nilai persediaan harus dilaporkan pada periode terjadinya penurunan nilai persediaan untuk ketepatan penandingan dengan pendapatan pada periode yang bersangkutan.

IAS 2 menyatakan bahwa estimasi *net realizable value* harus diterapkan untuk setiap jenis persediaan atau item demi item, kecuali terdapat sekelompok persediaan yang sejenis dan dapat dinilai secara tepat per kelompok jenis persediaan. Sebagai pedoman umum, penilaian harus dilakukan untuk setiap jenis persediaan untuk mencegah kemungkinan terjadinya kompensasi *unrealized gain* dengan *unrealized loss* kelompok persediaan lain, sehingga menurunkan jumlah rugi yang harus diakui, hal ini penting untuk diperhatikan mengingat IFRS melarang pengakuan *unrealized gain* pada laporan rugi-laba. Dikatakan bahwa evaluasi penurunan nilai persediaan yang dilakukan atas sekelompok persediaan, tidak atas item per item persediaan, adalah merupakan mekanisme tidak langsung atau “*backdoor mechanism*” untuk mengakui *unrealized gain* yang seharusnya tidak diakui, sehingga perlu ditegaskan bahwa tuntutan dasar evaluasi penurunan nilai persediaan adalah diterapkan atas item demi item persediaan. Paparan dalam dua paragraf di atas menegaskan bahwa IAS 2 sangat mengatur penerapan *net realizable value*, yaitu harus diterapkan item demi item demi untuk mencegah potensi pengakuan *unrealized gain* secara tidak langsung, di sisi lain US GAAP tidak mengatur hingga sedetil ini, sehingga dapat disimpulkan bahwa IFRS ternyata justru lebih condong ke *rules-based* dan bukannya berbasis pada konsep *principles-based*.

Dalam hal terjadi kenaikan kembali nilai persediaan (*recoveries of previously recognized losses*), IAS 2 mendeskripsikan bahwa pengukuran *net realizable value* harus dilakukan pada setiap periode pelaporan keuangan, dan pada saat tidak terdapat lagi fakta adanya penurunan nilai persediaan, misalnya karena nilai persediaan mengalami kenaikan kembali, maka penurunan nilai persediaan harus dibatalkan dengan membuat jurnal koreksi, dan karena penurunan nilai persediaan telah dimasukkan ke dalam laporan rugi-laba, maka jurnal koreksi atas penurunan nilai persediaan juga harus direfleksikan dalam laporan rugi-laba. Juga ditegaskan bahwa jurnal koreksi atau *recovery* hanya diperkenankan maksimum sebesar penurunan nilai yang telah diakui pada periode sebelumnya. Dalam kasus ini perbedaannya dengan US GAAP adalah bahwa dalam US GAAP penurunan nilai persediaan yang telah diakui pada periode sebelumnya tidak boleh ditutup dengan kenaikan nilai pada periode berikutnya. Dari sudut pandang istilah konsep *principles-based* dan *ruled-based*, ternyata untuk kasus inipun keduanya lebih bisa dikatakan sama-sama menggunakan *ruled-based*.

Metode Harga Eceran (*Retail Method*)

IAS 2 menjelaskan bahwa metode harga eceran mungkin diterapkan pada kelompok industri tertentu. Metode harga eceran konvensional digunakan oleh perusahaan-perusahaan yang menjual barangnya secara eceran untuk mengestimasi kos persediaan akhir. Metode harga eceran dapat diterapkan pada metode pengukuran kos FIFO, rata-rata tertimbang, atau pada metode the lower of cost or net realizable value (LCNRV). Kunci utama metode harga eceran adalah pada penentuan rasio kos atas harga eceran (*cost-to-retail ratio*). Perhitungan rasio bisa bervariasi sesuai dengan asumsi arus kos yang digunakan, yaitu FIFO atau rata-rata tertimbang. Metode perhitungan rasio kos atas harga eceran dapat diterapkan dengan berbagai kemungkinan sebagai berikut:

1. FIFO cost
2. FIFO - menggunakan LCNRV
3. Average cost
4. Average cost – menggunakan LCNRV

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa dalam hal persediaan dinilai dengan metode harga eceran (*retail method*), tidak ada perbedaan teknis perhitungan antara IFRS dengan US GAAP, keduanya mengatur teknis perhitungan kos persediaan dengan cara yang sama, sehingga untuk kasus ini dapat dikatakan IFRS dan US GAAP menggunakan konsep *rules-based* atau bisa juga dikatakan menggunakan konsep *principles-based* dari sisi keleluasaan pemilihan alternatif metode.

Gross Profit Method

Metode lain yang juga dikenal dalam IFRS adalah metode laba bruto (*gross profit method*), metode ini secara konsep tidak berbeda dengan metode harga eceran, fungsinya adalah untuk menentukan nilai persediaan akhir berdasarkan rasio kos atas harga jual, terutama pada saat perusahaan dalam posisi tidak memungkinkan untuk melakukan perhitungan fisik persediaan, atau pada saat perhitungan fisik persediaan dipandang tidak layak untuk diterapkan. Metode ini juga dapat digunakan untuk mengevaluasi kewajaran (*reasonableness*) jumlah dan nilai persediaan akhir. Dalam hal teknis penerapan metode ini, dapat disimpulkan pula bahwa tidak ada perbedaan antara IFRS dengan US GAAP, sehingga dalam kasus ini tidak dapat disimpulkan bahwa IFRS menggunakan *principles-based* dan US GAAP menggunakan *rules-based*.

Fair Value as an Inventory Costing Method

Secara umum persediaan dilaporkan sebesar kos-nya, namun demikian sebagaimana telah dideskripsikan dalam berbagai metode penilaian persediaan di atas, kos persediaan kemungkinan harus dipastikan kelayakannya dengan menggunakan berbagai metode penilaian sebagaimana dideskripsikan dalam IAS 2, dan pada saat jumlah nilai persediaan (*recoverable amounts*) tidak sama dengan kos persediaan (dalam hal ini lebih rendah dari kos), maka perlu dilakukan penghapusan atas kos persediaan untuk merefleksikan adanya penurunan nilai (*impairment*) persediaan. Namun demikian untuk lingkungan industri tertentu dimungkinkan untuk melaporkan persediaan sebesar *fair value* di atas kos produksi atau kos perolehan persediaan. IAS 41 menyatakan bahwa untuk produk-produk pertanian dapat dilaporkan berdasarkan *fair value*-nya, selanjutnya IAS 41 juga mendeskripsikan bahwa seluruh aset biologis harus dinilai berdasarkan *fair value* dikurangi taksiran biaya penjualan, kecuali pada saat *fair value* tidak bisa diukur dengan memadai. Produk-produk pertanian dinilai berdasarkan *fair value* pada saat panen dikurangi dengan taksiran biaya penjualan. Ketentuan tentang penggunaan *fair value* dalam penilaian persediaan, sampai sejauh ini juga dapat disimpulkan tidak ada perbedaan signifikan antara IFRS dengan US GAAP, sehingga dalam kasus ini tidak dapat disimpulkan bahwa IFRS menggunakan *principles-based* dan US GAAP menggunakan *rules-based*.

PENUTUP

Persediaan memiliki pengaruh yang sangat besar terhadap laporan keuangan, karena esensi dari kegiatan bisnis, terutama perusahaan dagang dan perusahaan manufaktur, adalah melakukan jual beli persediaan, sehingga dapat disimpulkan bahwa volume transaksi dan volume saldo persediaan secara umum jumlahnya akan signifikan terhadap laporan keuangan. Kesalahan akuntansi atas persediaan

secara otomatis akan berakibat ganda, yaitu mempengaruhi laporan posisi keuangan (neraca) dan sekaligus mempengaruhi laporan rugi-laba, karena jumlah persediaan dalam neraca akan menentukan jumlah kos penjualan pada laporan rugi-laba.

IFRS dan US GAAP adalah dua *mainstream* standar akuntansi yang mempengaruhi praktik akuntansi secara internasional, yang dalam banyak hal memiliki perbedaan standar akuntansi yang cukup signifikan, yang secara umum dikatakan bahwa standar akuntansi IFRS bersifat “*principles-based*” sedangkan US GAAP bersifat “*rules-based*”. *Principles-based* mengandung makna bahwa standar akuntansi tidak bersifat ketat atau *rigid*, melainkan hanya memberikan prinsip-prinsip umum standar akuntansi yang harus diikuti untuk memastikan pencapaian kualitas informasi tertentu, misalnya relevan, dapat diperbandingkan, dan objektif. Sedangkan *rules-based* mengandung makna bahwa untuk mencapai kualitas informasi tertentu, misalnya relevan, dapat diperbandingkan, dan objektif, standar akuntansi harus bersifat ketat atau *rigid*. Namun demikian, untuk kasus standar akuntansi persediaan, berdasarkan kajian standar akuntansi IFRS dan US GAAP sebagaimana dipaparkan dalam artikel ini, tidak ditemukan adanya fakta pendukung yang dapat digunakan untuk mendukung pernyataan bahwa IFRS bersifat *principles-based* sedangkan US GAAP bersifat *rules-based*. Bahkan dalam beberapa hal IFRS justru lebih mengatur atau lebih bersifat *rules-based* dibanding US GAAP.

DAFTAR PUSTAKA

- AASB (2004). "Framework for the Preparation dan Presentation of Financial Statements". www.aasb.com.au
- Brown, Malcolm. "International Financial Reporting Standards (IFRS)". *the BHF Southern African Conference*. 22-25 July 2007. Sun City
- Capgemini (2005). "Transition to IFRS: Main Impact on 2004 Financial Information", www.capgemini.com
- Ernst & Young. (2006), *Applying International Financial Reporting Standards*, enhanced edition, John Wiley & Sons Australia Ltd.
- FASB. "FAS 49: Accounting for Product Financing Arrangements". www.xavierpaper.com
- IASB Foundation Education. "IAS 2 Inventory: Technical Summary". www.iasb.org
- IASB Foundation Education. "IAS 38 Intangible Assets: Technical Summary". www.iasb.org
- "Technical Note Proposal: IAS 2 Inventory", www.cemla.org
- Kieso, Weygandt, and Warfield (2007). *Intermediate Accounting*. Twelfth Edition, John Wiley & Sons (Asia) Pte. Ltd.
- KPMG (2008), "IFRS Compared to Indonesian GAAP", www.kpmg.co.id
- Mirza Ali Abas, Graham J. Holt, and Magnus Orrell, (2006), *IFRS Workbook and Guide*, John Wiley & Sons, Inc., USA
- Pricewaterhouse Coopers (2008), "Mapping the Change: IFRS Implementation guide", www.pwc.com/ifrs
- Pricewaterhouse Coopers (2006), "Adopting IFRS", www.pwc.com/ifrs
- Suwardjono (2008). *Teori Akuntansi: Perencanaan Laporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE. Yogyakarta.
- Turgut, Curuk, (2007). "IAS 2: Inventory". www.ilkerbulat.com
- Lefter, Viorel, and Aureliana Geta Roman. "IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting". www.ectap.ro/articole/215.pdf