

BAB II

KAS, PENDAPATAN DAN MODAL

2. Kas

2.1. Pengertian Kas

Kas adalah alat pembayaran yang sah yang dimiliki perusahaan, diperoleh dalam operasi perusahaan. Wujud kas dapat berupa uang tunai (kertas atau logam), cek yang dapat dicairkan setiap saat dan setara kas.

2.2. Sumber Kas

Kas dapat berasal dari beberapa kemungkinan, kemungkinan tersebut antara lain:

- a. Pendapatan operasi perusahaan
- b. Pendapatan di luar operasi perusahaan
- c. Pinjaman atau hutang
- d. Setoran pemilik

2.3. Pendapatan

Pendapatan adalah arus masuk dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Pendapatan hanya terdiri atas arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang diterima dan dapat diterima oleh perusahaan untuk dirinya sendiri. Jumlah

yang ditagih atas nama pihak ketiga, seperti pajak pertambahan nilai, bukan merupakan manfaat ekonomi yang mengalir ke perusahaan dan tidak mengakibatkan kenaikan ekuitas, dan karena itu harus dikeluarkan dari pendapatan. Demikian dalam hubungan keagenan, arus masuk bruto manfaat ekonomi termasuk jumlah yang ditagih atas nama prinsipal, tidak mengakibatkan kenaikan ekuitas perusahaan, dan karena itu bukan merupakan pendapatan. Yang merupakan pendapatan hanyalah komisi yang diterima prinsipal (PSAK, 2009).

FASB SFAC No.6 memberikan pemahaman pendapatan adalah:

Revenues are inflow or other enhancement of assets of an entity or settlements of its liability (or combination of both) from delivery or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity's on going major or central operations.

Definisi di atas, menekankan pengertian pendapatan pada arus masuk penambahan lain atas aktiva suatu entitas atau penyelesaian kewajiban-kewajibannya atau kombinasi keduanya yang berasal dari penyerahan atau produksi barang, pemberian jasa atau kegiatan-kegiatan lain yang merupakan operasi inti (Rustam, 2002).

Dari kutipan di atas, dapat dilihat bahwa ada dua penggolongan mengenai pendapatan, yaitu penggolongan secara luas dan secara sempit. Pendapatan secara luas menitikberatkan kepada keseluruhan kegiatan perusahaan yang menghasilkan kenaikan aktiva atau berkurangnya hutang dan dapat merubah modal pemiliknya. Keseluruhan kegiatan perusahaan itu terdiri dari kegiatan utama dan kegiatan lain di luar kegiatan utama. Pemfokusan kegiatan perusahaan terhadap kegiatan utama yang berakibat kepada kenaikan aktiva atau pengurangan hutang dan yang dapat merubah modal tersebut pendapatan dalam arti sempit. Dilihat dari arti sempit,

untuk kenaikan ekuitas yang berasal dari transaksi periferan atau insidental pada suatu entitas dan semua transaksi lain dan kejadian serta situasi lain yang mempekerjakan entitas kecuali yang dihasilkan dari pendapatan atau investasi pemilik disebut keuntungan (Rustam, 2002).

Pendapatan merupakan aliran masuk atau kenaikan aktiva suatu perusahaan atau penurunan kewajiban (atau keduanya) yang terjadi dalam suatu periode akuntansi, yang berasal dari aktivitas produksi dan penjualan barang, penyerahan jasa, dan aktivitas lain yang merupakan usaha pokok perusahaan (Harnanto, 2007).

2.3.1. Karakteristik Pendapatan

Patton dan Littenon (1970 dalam Suwardjono, 2005) mengkarakterisasi pendapatan sebagai berikut:

Revenue is the product of the enterprise, measured by the amount of new assets received from customers; ... Stated in terms of assets the revenue of the enterprise is represented, finally, by the flow of fund from the customer or patrons in exchange for the product of the business, either commodities or services.

Berdasarkan definisi Patton dan Littenon (1970), maka dapat diketahui karakteristik-karakteristik atau kata-kata kunci yang membentuk pengertian pendapatan sebagai berikut:

1. Aliran masuk atau kenaikan aset

Untuk dapat mengatakan bahwa pendapatan ada atau timbul, harus terjadi transaksi atau kejadian yang menaikkan aset atau menimbulkan aliran masuk aset. Tidak semua kenaikan aset dapat menimbulkan pendapatan. Patton dan Littleton (1970) menyebutkan bahwa aset dapat

bertambah karena berbagai transaksi, kejadian atau keadaan sebagai berikut:

- a. Transaksi pendanaan yang berasal dari kreditor dan investor
- b. Laba yang berasal dari kegiatan investasi, misalnya penjualan aset tetap, surat berharga, segmen bisnis, dan anak perusahaan.
- c. Hadiah, donasi, atau temuan.
- d. Revaluasi aset yang telah ada
- e. Penyediaan dan/atau penyerahan produk (barang dan jasa)

Berdasarkan hal tersebut, hanya penyediaan dan/atau penyerahan produk (barang dan jasa) saja yang masuk dalam kategori sumber pendapatan.

2. Operasi utama berlanjut

Tidak semua kenaikan aset membentuk pendapatan. Kenaikan aset dapat disebut sebagai pendapatan jika berasal dari kegiatan operasi dan bukan kegiatan investasi dan pendanaan. Kegiatan operasi ini diwujudkan dalam bentuk memproduksi dan mengirim berbagai barang kepada pelanggan atau menyerahkan atau melaksanakan berbagai jasa. Pengertian operasi utama dalam hal ini lebih dikaitkan dengan tujuan utama perusahaan yaitu menghasilkan produk atau jasa untuk mendatangkan laba dan bukan untuk membatasi jenis produk menjadi produk utama dan produk sampingan.

3. Penurunan kewajiban

Pendapatan dapat didefinisikan sebagai penurunan kewajiban, hal ini terjadi bila suatu entitas telah mengalami kenaikan aset sebelumnya

misalnya menerima pembayaran di muka dari pelanggan. Penerimaan pembayaran di muka bukan merupakan pendapatan karena perusahaan belum melakukan kegiatan yang menimbulkan hak penuh atas aset yang diterima. Oleh karena itu jumlah rupiah yang diterima tersebut biasanya disebut sebagai pendapatan tangguhan yang statusnya adalah kewajiban sampai ada kegiatan dari perusahaan berupa pengiriman barang atau pelaksanaan jasa. Pengiriman barang atau pelaksanaan jasa akan mengurangi kewajiban yang menimbulkan pendapatan.

4. Suatu entitas

Dimasukkannya kata entitas atau perusahaan dalam definisi mengisyaratkan bahwa konsep kesatuan usaha dianut dalam pendefinisian. Pendapatan didefinisi sebagai kenaikan aset bukannya kenaikan ekuitas bersih meskipun kenaikan aset akhirnya berpengaruh terhadap kenaikan ekuitas bersih. Jadi, aset yang masuk itulah yang disebut pendapatan. Pada saat aset naik sebagai pendapatan, utang perusahaan kepada pemilik juga naik dengan jumlah yang sama karena hubungan perusahaan dengan pemilik merupakan hubungan utang-piutang.

5. Produk perusahaan

Aliran aset dari pelanggan hanya berfungsi sebagai pengukur bukan pendapatan, produk fisik yang dihasilkan oleh kegiatan usaha itulah yang disebut pendapatan. Produk merupakan pencapaian dari kegiatan usaha. Berdasarkan hal tersebut, pendapatan terbentuk bersamaan dengan

kegiatan produktif tanpa harus menunggu kejadian atau saat penyerahan produk kepada pelanggan.

6. Pertukaran produk

Patton dan Littleton memasukkan kata pertukaran (*exchange*) dalam definisi pendapatan karena pendapatan pada akhirnya harus dinyatakan dalam satuan moneter untuk dicatat dalam sistem pembukuan.

7. Berbagai bentuk dan nama

Pendapatan adalah konsep yang bersifat generik dan mencakupi semua pos dengan berbagai nama dan bentuk. Pendapatan untuk perusahaan perdagangan disebut dengan penjualan. Untuk perusahaan jasa biasanya diberi nama sesuai dengan jenis jasa yang diberikan misalnya pendapatan sewa, pendapatan jasa angkutan, dan pendapatan bunga.

8. Mengakibatkan kenaikan ekuitas

Rustam (2002) menyatakan ada beberapa karakteristik tertentu dari pendapatan yang menentukan atau membatasi bahwa sejumlah rupiah yang masuk ke perusahaan merupakan pendapatan yang berasal dari operasi perusahaan. Karakteristik ini dapat dilihat berdasarkan sumber pendapatan, produk dan kegiatan utama perusahaan dan jumlah rupiah pendapatan serta proses penandingan.

1. Sumber pendapatan

Jumlah rupiah perusahaan bertambah melalui berbagai cara tetapi tidak semua cara tersebut mencerminkan pendapatan. Tambahan jumlah rupiah aktiva perusahaan dapat berasal dari transaksi modal, laba dari

penjualan aktiva yang bukan barang dagangan seperti aktiva tetap, surat berharga, ataupun penjualan anak atau cabang perusahaan, hadiah, sumbangan atau penemuan, revaluasi aktiva tetap, dan penjualan produk perusahaan. Dari semua transaksi di atas, hanya transaksi atas penjualan produk saja yang dapat dianggap sebagai sumber utama pendapatan walaupun laba atau rugi mungkin timbul dalam hubungannya dengan penjualan aktiva selain produk utama perusahaan.

2. Produk dan kegiatan utama perusahaan

Produk perusahaan mungkin berupa barang ataupun dalam bentuk jasa. Perusahaan tertentu mungkin sekali menghasilkan berbagai macam produk atau baik berupa barang atau jasa atau keduanya yang sangat berlainan jenis maupun arti pentingnya bagi perusahaan.

3. Jumlah rupiah pendapatan dan proses penandingan

Pendapatan merupakan jumlah rupiah dari harga jual per satuan kali kuantitas terjual. Perusahaan umumnya akan mengharapkan terjadinya laba yaitu jumlah rupiah pendapatan lebih besar dari jumlah biaya yang dibebankan. Laba atau rugi yang terjadi baru akan diketahui setelah pendapatan dan beban dibandingkan. Setelah biaya yang dibebankan secara layak dibandingkan dengan pendapatan maka tampaklah jumlah rupiah laba atau pendapatan neto.

2.3.2. Kriteria Pengakuan Pendapatan

Pendapatan baru dapat diakui setelah produk selesai diproduksi dan penjualan benar-benar telah terjadi yang ditandai dengan penyerahan barang. Dengan kata lain, pendapatan belum dapat dinyatakan ada dan diakui sebelum terjadinya penjualan yang nyata. Hal ini didasarkan pada gagasan bahwa pengakuan jumlah rupiah dalam akuntansi harus didasarkan pada konsep dasar keterukuran dan reliabilitas, jumlah rupiah harus cukup pasti dan ditentukan secara objektif oleh pihak pembeli (Suwardjono, 2005).

Kontrak penjualan belum cukup untuk mengakui pendapatan sebelum barang atau jasa sudah cukup selesai dikerjakan walaupun jumlah rupiah pendapatan telah terealisasi karena belum ada upaya yang membentuk pendapatan. Atas dasar konsep kesatuan usaha, tidak ada pendapatan tanpa upaya. Tanpa upaya yang cukup, pendapatan belum dapat diakui. Berdasarkan atas pemikiran tersebut, FASB mengajukan dua kriteria pengakuan pendapatan (Suwardjono, 2005):

1. Terealisasi atau cukup pasti terealisasi

Pendapatan baru dapat diakui setelah pendapatan tersebut terealisasi atau cukup pasti terealisasi. Pendapatan dapat dikatakan telah terealisasi bilamana produk (barang atau jasa), barang dagangan, atau aset lain telah terjual atau ditukarkan dengan kas atau klaim atas kas. Pendapatan dikatakan cukup pasti terealisasi bilamana aset yang diterima atau ditahan mudah dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas yang cukup pasti jumlahnya. Aset dikatakan mudah dikonversi bila mempunyai harga

satuan yang tetap, tidak bergantung bentuk dan penyajian barang dan daftar harga tersedia di suatu pasar aktif yang mampu menyerap seluruh kuantitas barang (aset) yang tersedia di perusahaan tanpa mempengaruhi harga pasar secara cukup berarti.

2. Terbentuk/terhak

Pendapatan baru diakui setelah terbentuk, pendapatan dapat dikatakan telah terbentuk bila perusahaan telah melakukan secara substansial kegiatan yang harus dilakukan untuk dapat menghaki manfaat atau nilai yang melekat pada pendapatan.

Pengakuan sebagai pencatatan suatu item dalam perkiraan-perkiraan dan laporan keuangan seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian. Pengakuan itu termasuk penggambaran suatu item baik dalam kata-kata maupun dalam jumlahnya, dimana jumlah mencakup angka-angka ringkas yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Empat kriteria mendasar yang harus dipenuhi sebelum suatu item dapat diakui sebagai pendapatan adalah sebagai berikut (Rustam, 2002):

1. Definsi item dalam pertanyaan harus memenuhi definisi salah satu dari tujuh unsur laporan keuangan yaitu aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian.
2. Item tersebut harus memiliki atribut relevan yang dapat diukur secara andal, yaitu karakteristik, sifat atau aspek yang dapat dikuantifikasi dan diukur.

3. Relevansi informasi mengenai item tersebut mampu membuat suatu perbedaan dalam pengambilan keputusan.
4. Reliabilitas informasi mengenai item tersebut dapat digambarkan secara wajar dapat diuji, dan netral.

Empat kriteria pengakuan di atas, diterapkan pada semua item yang akan diakui pada laporan keuangan. SFAC No.5 menyatakan persyaratan yang lebih mengikat dalam hal pengakuan komponen laba dan pada pengakuan perubahan lainnya dalam aktiva atau kewajiban. Berdasarkan hal tersebut maka tambahan empat kriteria mendasar yang harus dipenuhi sebelum suatu item dapat diakui sebagai pendapatan yang telah dijelaskan sebelumnya yaitu:

1. Pendapatan dan keuntungan tersebut telah direalisasi
2. Pendapatan dan keuntungan tersebut telah dihasilkan karena sebagian besar dari proses untuk menghasilkan laba telah selesai.

Pendapatan direalisasi ketika kas diterima untuk barang dan jasa yang dijual. Pendapatan itu dapat direalisasi ketiga klaim atas kas (misalnya, aktiva non kas seperti piutang usaha atau wesel tagih) diterima yang ditentukan dapat segera dikonversikan ke dalam kas tertentu. Kriteria ini juga dipenuhi jika produk tersebut adalah suatu komoditas, seperti emas, dimana ada pasar publik untuk jumlah tak terhingga, dan produk tersebut dapat dibeli dan dijual pada harga pasar yang telah diketahui. Pendapatan dihasilkan ketika perusahaan secara mendasar menyelesaikan semua yang harus dilakukannya agar dikatakan menerima manfaat dari pendapatan yang terkait. Secara umum pendapatan diakui ketika proses menghasilkan laba diselesaikan atau sebenarnya belum diselesaikan selama biaya-

biaya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses menghasilkan laba dapat diestimasi secara tepat.

2.3.3. Pengukuran Pendapatan

Nilai tukar produk atau jasa perusahaan merupakan ukuran terbaik bagi pendapatan. Pengukuran pendapatan mengacu pada nilai sekarang dari uang atau ekuivalen uang yang akhirnya akan diterima sebagai hasil proses produksi. Berdasarkan hal tersebut maka seluruh retur, potongan dagang dan pengurangan-pengurangan lainnya dari harga yang ditagih harus dikurangkan dari pendapatan (Hendriksen, 1982 terjemahan Liyono, 2009).

Entitas harus mengukur pendapatan berdasarkan nilai wajar atas pembayaran yang diterima atau masih harus diterima. Nilai wajar tersebut tidak termasuk jumlah diskon penjualan atau potongan volume. Entitas harus memasukkan dalam pendapatan manfaat ekonomi yang diterima secara bruto. Entitas harus mengeluarkan dari pendapatan sejumlah nilai yang menjadi bagian pihak ketiga seperti pajak penjualan, pajak atas barang dan jasa, dan pajak pertambahan nilai. Dalam hubungan keagenan, entitas memasukkan dalam pendapatan hanya sebesar jumlah komisi, jumlah yang diperoleh atas nama pihak prinsipal bukan merupakan pendapatan entitas tersebut (SAK ETAP, 2009).

Jika aliran penerimaan kas atau setara kas ditangguhkan, dan perjanjian dapat diklasifikasikan sebagai transaksi keuangan, maka nilai wajar atas pembayaran adalah nilai kini dari seluruh penerimaan masa depan yang ditentukan berdasarkan tingkat bunga yang terkait (*imputed rate of interest*). Suatu

transaksi pembiayaan yang muncul, misalnya, entitas menyediakan kredit bebas bunga kepada pembeli atau menerima wesel tagih dengan tingkat bunga di bawah tingkat bunga pasar dari pembeli sebagai pembayaran penjualan barang. Tingkat bunga yang terkait adalah mana yang lebih jelas ditentukan dari pilihan berikut ini (SAK ETAP, 2009):

1. Tingkat bunga yang berlaku atas instrumen yang serupa yang dikeluarkan oleh penerbit dengan peringkat kredit yang sama, atau
2. Tingkat bunga yang mendiskontokan nilai nominal instrumen menjadi harga jual tunai saat ini dari barang dan jasa.

Entitas harus mengakui perbedaan antara nilai kini dari seluruh penerimaan masa depan dan nilai nominal pembayaran sebagai pendapatan bunga.

Entitas tidak dapat mengakui pendapatan jika barang atau jasa ditukar atau diganti oleh barang atau jasa yang sejenis dan bernilai sama. Namun, entitas harus mengakui pendapatan ketika barang telah dijual atau jasa diberikan dalam pertukaran barang atau jasa yang tidak serupa. Dalam kasus ini, entitas harus mengukur transaksi nilai wajar, kecuali (a) transaksi pertukaran tidak memiliki substansi komersial atau (b) nilai wajar dari aset yang diterima ataupun aset yang dilepas tidak dapat diandalkan. Jika transaksi tidak bisa diukur pada nilai wajar, maka entitas harus mengukurnya pada jumlah tercatat dari aset yang dilepas (SAK ETAP, 2009).

2.3.4. Pengakuan Pendapatan

Pengakuan adalah pencatatan jumlah rupiah ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut terefleksi dalam statemen keuangan. Pengakuan pendapatan tidak boleh menyimpang dari landasan konseptual. Secara konseptual, pendapatan hanya dapat diakui jika memenuhi kriteria kualitas keterukuran (*measurability*) dan keterandalan (*reliability*). Kualitas tersebut harus dioperasionalkan dalam bentuk kriteria pengakuan pendapatan (*recognition criteria*). Sebagai produk perusahaan, kriteria keterukuran berkaitan dengan masalah berapa jumlah rupiah produk tersebut dan kriteria keterandalan berkaitan dengan masalah apakah jumlah tersebut objektif serta dapat diuji kebenarannya. Pendapatan belum terealisasi sebelum terjadinya penjualan yang nyata ke pihak lain dan pendapatan belum terbentuk sebelum perusahaan melakukan tindakan produktif (Suwardjono, 2005).

Entitas harus mengakui pendapatan dari suatu penjualan barang jika semua kondisi berikut terpenuhi (SAK ETAP, 2009):

1. Entitas telah mengalihkan risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan barang kepada pembeli
2. Entitas tidak mempertahankan atau meneruskan baik keterlibatan manajerial sampai kepada tingkat dimana biasanya diasosiasikan dengan kepemilikan maupun kontrol efektif atas barang yang dijual.
3. Jumlah pendapatan dapat diukur secara andal.
4. Ada kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan transaksi akan mengalir masuk ke dalam entitas.

5. Biaya yang telah atau akan terjadi sehubungan dengan transaksi dapat diukur secara andal.

Penentuan kapan entitas telah mengalihkan risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan kepada pembeli membutuhkan pengujian keadaan transaksi. Pada umumnya, pengalihan risiko dan manfaat dari kepemilikan terjadi bersamaan dengan pengalihan status legal atau penyerahan kepemilikan kepada pembeli. Inilah yang terjadi pada hampir semua penjual eceran. Pada kasus yang lainnya, pengalihan risiko dan manfaat dari kepemilikan muncul pada waktu yang berbeda dari pengalihan kasus legal atau penyerahan kepemilikan (SAK ETAP, 2009).

Entitas tidak boleh mengakui pendapatan jika entitas mempertahankan risiko kepemilikan yang signifikan. Contoh dari situasi dimana entitas diperbolehkan mempertahankan risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan adalah sebagai berikut (SAK ETAP, 2009):

1. Ketika entitas mempertahankan kewajiban atas kinerja yang tidak memuaskan yang tidak tercakup dalam kewajiban diestimasi untuk garansi normal.
2. Ketika penerimaan pendapatan dari penjualan tertentu adalah kontinjen yang pada pembeli yang menjual barang.
3. Ketika barang yang dikirimkan memerlukan instalasi dan instalasi tersebut adalah bagian signifikan dari kontrak dan belum dikerjakan.

4. Ketika pembeli memiliki hak untuk membatalkan pembelian dengan alasan yang dicantumkan dalam kontrak penjualan dan entitas tidak yakin dengan kemungkinan pengembalian.

Jika entitas hanya mempertahankan risiko kepemilikan yang signifikan, maka transaksi dapat dianggap sebagai suatu transaksi penjualan dan entitas mengakui pendapatan. Misalnya, penjual mengakui pendapatan ketika penjual mempertahankan status legal barang semata-mata untuk melindungi tingkat kolektibilitas piutang. Demikian pula suatu entitas mengakui pendapatan ketika entitas tersebut menawarkan pengembalian dana jika pelanggan mengalami ketidakpuasan. Dalam kasus seperti ini, entitas akan mengakui adanya kewajiban diestimasi untuk pengembalian sesuai dengan kewajiban diestimasi dan kontinjensi (SAK ETAP, 2009).

Entitas harus mengakui pendapatan yang muncul dari penggunaan aset oleh entitas yang lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen ketika (SAK ETAP, 2009):

1. Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomis yang berhubungan dengan transaksi akan mengalir kepada entitas
2. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur secara andal

Entitas harus mengakui pendapatan atas dasar berikut (SAK ETAP, 2009):

1. Bunga harus diakui dengan menggunakan dasar akrual
2. Royalti harus diakui dengan menggunakan dasar akrual sesuai dengan substansi dari perjanjian yang relevan

3. Dividen harus diakui ketika hak pemegang saham untuk menerima pembayaran yang telah terjadi.

2.3.5. Pembentukan Pendapatan

Pembentukan pendapatan adalah suatu konsep yang berkaitan dengan masalah kapan dan bagaimana sesungguhnya pendapatan itu timbul atau menjadi laba. Konsep pembentukan pendapatan menyatakan bahwa pendapatan terbentuk, terhimpun, atau terhak bersamaan dengan dan melekat pada seluruh proses operasi perusahaan dan bukan sebagai hasil transaksi tertentu. Operasi perusahaan meliputi produksi, penjualan dan pengumpulan piutang (Suwardjono, 2005).

2.3.6. Realisasi Pendapatan

Pendapatan baru dapat dikatakan terjadi atau terbentuk pada saat terjadi kesepakatan atau kontrak dengan pihak pembeli untuk membeli produk baik produk jadi dan diserahkan atau belum dibuat sama sekali. Dengan kata lain pendapatan terbentuk pada saat produk selesai dikerjakan dan terjual langsung atau pada saat terjual atas dasar kontrak penjualan (barang mungkin belum jadi atau belum diserahkan). Pendapatan terjadi karena transaksi penjualan atau kontrak sehingga sebelum transaksi atau kontrak tersebut terjadi, pendapatan belum terjadi atau terbentuk (Suwardjono, 2005).

2.3.7. Masalah Pengukuran dan Pengakuan Pendapatan

1. Masalah Pengukuran Pendapatan

Pengukuran akuntansi haruslah diarahkan ke penyajian informasi yang relevan untuk penggunaan yang ditetapkan. Pembatasan data yang tersedia dan ciri-ciri tertentu dari lingkungan membatasi keakuratan dan keterandalan pengukuran. Oleh sebab itu keterbatasan ini harus dikemukakan secara eksplisit dan dipertimbangkan dalam pengembangan prinsip serta prosedur akuntansi, karena kendala-kendala ini tidak dapat dibuang oleh lingkungan atau kurangnya alat pengukur memadai.

Nilai tukar produk atau jasa sebagai hasil penjualan perusahaan merupakan ukuran terbaik dan paling objektif bagi pendapatan. Penentuan satuan ukur untuk pendapatan secara umum dinyatakan dengan jumlah uang atau unit moneter. Penentuan ini menimbulkan masalah, oleh sebab itu adanya penurunan atau kenaikan daya beli umum sepanjang waktu.

Keterbatasan pengukuran pendapatan dapat timbul karena data akuntansi disajikan berdasarkan asumsi bahwa data itu relevan. Meramalkan pada masa yang akan datang pada umumnya tidak pasti, maka sulit menetapkan pengukuran yang relevan untuk tujuan ini. Namun, ketidakmampuan untuk membuat pengukuran pendapatan yang terandal dan atribut khusus yang dianggap relevan dapat juga disebabkan oleh kurangnya teknik pengukuran yang terandal dan ketidakmampuan untuk menemukan prosedur pengukuran pendapatan yang menjelaskan secara layak atribut yang sedang diukur.

2. Masalah Pengakuan Pendapatan

Pada penjelasan sebelumnya konsep pendapatan hingga saat ini sulit dirumuskan oleh para ahli ekonomi maupun akuntansi, hal ini disebabkan pendapatan menyangkut prosedur tertentu, perubahan nilai tertentu dan waktu pendapatan harus dilaporkan.

Didalam definisi pendapatan sebagai produk perusahaan dalam mengukur dan melaporkan pendapatan masih menghadapi masalah. Suatu alternatif pengakuan pendapatan pada waktu penyelesaian kegiatan utama ekonomi adalah konsep pelaporan pendapatan berdasarkan kejadian kritis atau yang paling menentukan, dengan kata lain sebagian pendapatan diakui kemudian jika fungsi atau kegiatan ekonomi tambahan akan terjadi kemudian.

Sebaliknya bahwa nilai tambahan oleh perusahaan seharusnya dialokasikan beberapa titik waktu, bahkan jika pertambahan nilai oleh perusahaan dilaporkan pada satu titik waktu saja maka jumlah pendapatan yang ditunjukkan oleh pertambahan nilai karena faktor-faktor ekonomi lainnya harus dilaporkan pada satu titik waktu saja. Walaupun pendapatan yang ditunjukkan oleh pertambahan nilai karena faktor-faktor lainnya sesudah pengakuan utama. Inilah konsep nilai bersih yang dapat direalisasi yaitu harga penjualan tunai akhir dikurangi biaya tambahan untuk memproduksi dan menjual.

Salah satu kesulitan utama konsep realisasi adalah bahwa realisasi mempunyai arti berbeda-beda bagi setiap orang. Di dalam pengertian

yang lebih luas, istilah ini digunakan hanya untuk mengartikan pengakuan pendapatan. Tetapi banyak para ahli menggunakan istilah realisasi tersebut dalam arti memandangnya sebagai aturan khusus yang cocok bagi pelaporan transaksi, sedangkan yang lain akan memasukkan semua kenaikan nilai tanpa mempermasalahkan jenis dan sumbernya.

Dari berbagai istilah dan penjelasan mengenai pengakuan pendapatan yang dijelaskan oleh para ahli dan pakar akuntansi terlihat dengan jelas bahwa hingga saat ini belum ada kesepakatan diantara para ahli berkaitan dengan masalah pengakuan pendapatan, hal ini mungkin saja disebabkan perbedaan geografis dan keadaan, serta praktek-praktek yang akan dihadapi di masing-masing daerah atau negara. Untuk itu bagi perusahaan dalam menggunakan konsep pengakuan pendapatan memilih salah satunya dalam menggunakan konsep pengakuan pendapatan dan diharapkan diterapkan secara konsisten dalam perusahaan.

2.3.8. Klasifikasi Pendapatan

Dalam kaitannya dengan operasi perusahaan yang utama, pendapatan diklasifikasikan menjadi komponen sebagai berikut (Suwardjono, 2003):

1. Pendapatan operasi (*operating revenues*)

Pendapatan operasi adalah pendapatan yang diperoleh perusahaan dari kegiatan utama atau yang menjadi tujuan utama perusahaan. Nama pendapatan operasi ini dipengaruhi oleh jenis usaha perusahaan. Untuk perusahaan jasa nama pendapatan disesuaikan dengan bidang usaha

perusahaan tersebut. Misalnya perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa angkutan akan menamakan pendapatannya dengan pendapatan angkutan. Pada perusahaan perdagangan atau pemanufakturan, yang memperoleh pendapatan dari menjual barang atau produk, pendapatan operasinya disebut dengan penjualan (*sales revenue*).

2. Pendapatan nonoperasi (*nonoperating revenues*)

Pendapatan nonoperasi adalah pendapatan selain yang diperoleh dari kegiatan utama perusahaan yang sifatnya insidental atau yang tidak secara langsung berkaitan dengan kegiatan utama perusahaan. Pendapatan ini sering disebut dengan pendapatan lain-lain dan untung (*other revenues and gains*). Contoh pos yang termasuk dalam pendapatan non operasi antara lain pendapatan bunga, pendapatan dividen, laba penjualan aktiva tetap dan untung penjualan investasi.

3. Untung luar biasa (*extraordinary gains*)

Untung nonoperasi yang sifatnya luar biasa baik kejadiannya maupun jumlahnya biasanya dipisahkan dan disebut dengan pos luar biasa. Untung semacam ini biasanya diperoleh perusahaan akibat kejadian yang tidak dapat dikendalikan manajemen. Contohnya adalah perusahaan memperoleh ganti rugi yang besar karena menang dalam perkara pengadilan dalam kasus pelanggaran hak paten.

2.4. Modal

Ekuitas merupakan bagian hak pemilik dalam perusahaan yaitu selisih antara aktiva dan kewajiban yang ada, dan demikian tidak merupakan ukuran nilai jual perusahaan tersebut. Pada dasarnya ekuitas berasal dari investasi pemilik dan hasil usaha perusahaan. Ekuitas akan berkurang terutama dengan adanya penarikan kembali penyertaan oleh pemilik, pembagian keuntungan atau karena kerugian (SAK, 2007).

Di dalam neraca, hak-hak pemegang saham, ekuitas atau modal disajikan berdasar sumbernya, yang secara garis besar dapat dikelompokkan ke dalam dua kategori, yaitu ekuitas yang berasal dari investasi oleh para pemilik disebut setoran modal (*contributed* atau *paid-in-capital*) dan ekuitas yang berasal dari akumulasi laba yang tidak dibagi sebagai dividen disebut laba ditahan (*retained earnings*) (Harnanto, 2009).

1. Setoran Modal

Setoran modal atau investasi oleh pemilik pada umumnya disajikan ke dalam dua rekening secara terpisah yaitu (1) modal saham, dan agio atau disagio saham. Dalam rekening modal saham, disajikan jumlah saham yang beredar dikalikan dengan nilai nominal, nilai pari, atau nilai yang ditetapkan untuk setiap lembar sahamnya. Saham tidak memiliki nilai nominal, nilai pari atau nilai yang ditetapkan untuk setiap lembarnya, dalam rekening modal saham disajikan dalam jumlah harga jual pada saat saham dijual. Jika perseroan mempunyai lebih dari satu jenis saham berada

dalam peredaran, masing-masing jenis saham harus disajikan secara terpisah di dalam neraca perusahaan.

Agio atau disagio saham merupakan selisih lebih (agio) atau selisih kurang (disagio) investasi oleh pemilik dari nilai nominal, nilai pari atau nilai saham yang ditetapkan. Saldo rekening agio atau disagio saham juga menunjukkan efek transaksi selain penjualan atau penerbitan saham misalnya berasal dari transaksi saham treasuri. Saham treasuri adalah saham yang ditarik kembali dari peredaran, dan akan dijual kembali di kemudian hari. Agio saham dan disagio saham dalam neraca ditambah atau dikurangkan dari modal saham sehingga menunjukkan seluruh modal yang disetor atau investasi oleh pemilik. Saham treasuri biasanya dikurangkan dari jumlah modal yang disetor dan laba ditahan.

2. Laba Ditahan

Jumlah kumulatif laba tahun-tahun sebelumnya yang tidak dibagikan sebagai dividen, disajikan di dalam neraca sebagai laba ditahan. Selisih lebih jumlah dividen dan rugi operasi di atas jumlah laba yang dihasilkan akan membuat laba ditahan bersaldo negatif dan seringkali disebut defisit. Saldo laba ditahan ditambahkan ke modal yang disetor atau investasi dari pemilik untuk menunjukkan jumlah hak-hak para pemegang saham atau ekuitas, sedang defisit harus dikurangkan.

Sumber permodalan perusahaan yang lain, meskipun dapat dikatakan sangat langka adalah modal yang berasal dari donasi atau hadiah, baik yang berupa barang atau aktiva maupun saham yang biasanya disebut Modal Donasi

(*donate capital*). Seperti halnya setoran modal oleh pemilik atau pemegang saham (*contributed capital*), modal donasi juga diikuti oleh adanya penerimaan atau aliran masuk sumber-sumber ke dalam perusahaan. Namun demikian modal donasi tidak harus disamakan dengan modal disetor, karena istilah donasi dan disetor bermakna sangat berbeda dalam konteks ini. Modal donasi merupakan transfer atau penyerahan aktiva, barang atau hak yang bersifat nonresiprokal (tanpa imbalan) oleh pihak lain kepada perusahaan. Sedang modal disetor adalah berupa kas, barang atau jasa yang diterima oleh perusahaan dengan imbalan berupa saham berikut hak-hak yang melekat pada saham tersebut (Harnanto, 2004).

1. Donasi Berupa Aktiva

Pemerintah baik pusat maupun daerah kadang-kadang memberikan donasi berupa tanah dan/atau bangunan kepada perusahaan tertentu agar perusahaan bersedia untuk berinvestasi dan mengembangkan usaha, sehingga mendorong timbulnya kegiatan perekonomian masyarakat di daerah atau kawasan tersebut. Donasi semacam itu bukan merupakan transaksi pertukaran tetapi merupakan transfer atau penyerahan aktiva kepada perusahaan. Pada hakekatnya, donasi adalah suatu hadiah sehingga tidak ada pengorbanan yang dilakukan oleh perusahaan untuk mendapatkannya. Sebagai konsekuensinya, maka tidak ada kos atau nilai perolehan sehubungan dengan aktiva yang didapat dari donasi. Terhadap aktiva yang didapat dari donasi, standar atau prinsip akuntansi yang lazim menyatakan bahwa taksiran harga pasar aktiva terkait harus dipakai

sebagai dasar pengukurannya. Dalam suatu transaksi pertukaran yang terjadi antara dua pihak yang independen, kos atau nilai perolehan aktiva merupakan pengukur harga pasar atau nilai wajarnya dan jumlah tersebut dipakai sebagai dasar pencatatan aktiva yang didapat dalam transaksi. Oleh karena kos atau nilai perolehan aktiva merupakan pengukur harga pasar aktiva pada saat perolehannya, maka mencatat aktiva yang didapat dari donasi berdasar taksiran harga pasarnya dapat dilakukan konsisten dengan pencatatan aktiva lain yang didapat melalui transaksi pertukaran berdasar kos atau nilai perolehannya (Harnanto, 2004).

Untuk mempertanggungjawabkan aktiva yang didapat dari donasi akuntan mencatat dengan mendebit rekening aktiva terkait berdasar taksiran harga pasarnya, dan mengkreditnya ke dalam rekening modal donasi. Penggunaan rekening modal donasi dan bukan modal disetor-agio saham dipandang lebih tepat untuk menyatakan sifatnya sebagai ekuitas atau hak-hak pemegang saham. Aktiva yang berasal dari donasi bukan investasi yang dilakukan oleh pemilik atau pemegang saham, tetapi sumbangan dari pihak lain. Oleh karena itu, harus dibedakan dari setoran modal oleh pemilik (Harnanto, 2004).

2. Donasi Berupa Saham Treasuri

Kadang-kadang pemegang saham atau pemilik perusahaan menyumbangkan sebagian atau seluruh sahamnya kembali kepada perusahaan. Donasi berupa saham harus diperlakukan secara berbeda dari donasi berupa aktiva, karena oleh perusahaan saham demikian tidak bisa

diakui sebagai suatu aktiva. Saham yang diperoleh dari donasi adalah saham treasuri, sehingga harus dicatat berdasar salah satu di antara dua metode akuntansi saham treasuri yaitu metode kos atau metode nilai pari (Harnanto, 2004).

Dengan metode kos, donasi berupa saham treasuri tidak dicatat secara formal ke dalam rekening-rekening pembukuan, karena memang tidak ada pengorbanan yang terjadi untuk mendapatkan saham treasuri terkait. Saham treasuri yang berasal dari donasi hanya dicatat dalam bentuk memorandum. Pencatatan secara formal dilakukan pada saat saham treasuri dijual kembali, dengan mendebit rekening kas atau bank dan mengkredit rekening modal donasi, dalam jumlah yang sama dengan harga jualnya (Harnanto, 2004).

Dengan metode nilai pari, saham treasuri yang didapat dari donasi dicatat dengan cara mendebit rekening saham treasuri dan mengkredit rekening modal donasi, masing-masing dalam jumlah yang sama dengan nilai nominal saham terkait. Penjualan saham treasuri yang terjadi kemudian dengan harga selain sebesar nilai nominalnya, harus dikurangkan dari (debit) - dalam hal harga jual kurang dari nilai nominal saham- atau ditambahkan kepada (kredit) - dalam hal harga jual lebih besar dari nilai nominal saham- saldo rekening modal donasi yang dikredit pada saat perolehan saham treasuri (Harnanto, 2004).

Saham treasuri yang didapat dari donasi memberikan peluang atau kesempatan kepada perusahaan untuk menjual saham yang sama sebanyak

dua kali. Pertama, pada saat diterbitkan dan dijual kepada pemegang saham, dan kedua, pada saat penjualan saham treasury. Penjualan saham yang kedua kalinya memberikan manfaat berupa tambahan modal kepada perusahaan. Tambahan modal tersebut diperoleh sebagai akibat pemegang saham membatalkan hak-hak yang melekat pada saham miliknya dengan menyerahkan kembali saham-saham terkait kepada perusahaan tanpa mengharapkan imbalan apapun. Oleh karena itu pada kedua alternatif metode akuntansi saham treasury yang berasal dari donasi tersebut, kenaikan yang terjadi pada ekuitas atau hak-hak pemegang saham diakui sebagai modal donasi, dan bukan modal disetor (*contributed capital*) maupun laba ditahan (*earned capital*) (Harnanto, 2004).