

KERANGKA DASAR PENYUSUNAN PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN

DAFTAR ISI

PENDAHULUAN

- Tujuan dan Peranan
- Ruang Lingkup
- Pemakai dan Kebutuhan Informasi

TUJUAN LAPORAN KEUANGAN

- Posisi Keuangan, Kinerja dan Perubahan Posisi Keuangan
- Catatan dan Skedul Tambahan

ASUMSI DASAR

- Dasar AkruaI
- Kelangsungan Usaha

KARAKTERISTIK KUALITATIF LAPORAN KEUANGAN

- Dapat Dipahami
- Relevan
- Materialitas
- Keandalan
- Penyajian Jujur
- Substansi Mengungguli Bentuk
- Netralitas
- Pertimbangan Sehat
- Kelengkapan
- Dapat Dibandingkan
- Kendala Informasi yang Relevan dan Andal
- Tepat Waktu
- Keseimbangan antara Biaya dan Manfaat
- Keseimbangan di antara Karakteristik Kualitatif
- Penyajian Wajar

UNSUR LAPORAN KEUANGAN

- Posisi Keuangan
- Aktiva
- Kewajiban
- Ekuitas
- Kinerja
- Penghasilan
- Beban
- Penyesuaian Pemeliharaan Modal

PENGAKUAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

- Probabilitas Manfaat Ekonomi Masa Depan
- Keandalan Pengukuran
- Pengakuan Aktiva
- Pengakuan Kewajiban
- Pengakuan Penghasilan
- Pengakuan Beban

PENGUKURAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

KONSEP MODAL DAN PEMELIHARAAN MODAL

- Konsep Modal
- Konsep Pemeliharaan Modal dan Penetapan Laba

PENDAHULUAN

Tujuan dan Peranan

01 Kerangka dasar ini merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan bagi para pemakai eksternal. Tujuan kerangka dasar ini adalah untuk digunakan sebagai acuan bagi:

- a. komite penyusun standar akuntansi keuangan, dalam pelaksanaan tugasnya;
- b. penyusun laporan keuangan, untuk menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar akuntansi keuangan;
- c. auditor, dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; dan
- d. para pemakai laporan keuangan, dalam menafsirkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan.

02 Kerangka dasar ini bukan standar akuntansi keuangan dan karenanya tidak mendefinisikan standar untuk permasalahan pengukuran atau pengungkapan tertentu.

03 Dalam hal terdapat pertentangan antara kerangka dasar dan standar akuntansi keuangan, maka ketentuan standar akuntansi keuangan yang harus diunggulkan relatif terhadap kerangka dasar ini. Namun demikian, berhubung kerangka dasar ini dimaksudkan sebagai acuan bagi komite penyusun standar akuntansi keuangan dalam pengembangan standar akuntansi keuangan di masa depan dan dalam peninjauan kembali terhadap standar akuntansi keuangan yang berlaku, maka banyaknya kasus konflik tersebut akan berkurang dengan berjalannya waktu.

04 Revisi kerangka dasar ini akan dilakukan dari waktu ke waktu sesuai dengan pengalaman komite penyusun standar akuntansi keuangan dalam penggunaan kerangka dasar tersebut.

Ruang Lingkup

05 Kerangka dasar ini membahas:

- a. tujuan laporan keuangan;
- b. karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan;
- c. definisi, pengakuan dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan; dan
- d. konsep modal serta pemeliharaan modal.

06 Kerangka dasar ini membahas laporan keuangan untuk tujuan umum (general purpose financial statements, yang selanjutnya hanya disebut "laporan keuangan"), termasuk laporan keuangan konsolidasi. Laporan keuangan disusun dan disajikan sekurang-kurangnya setahun sekali untuk memenuhi kebutuhan sejumlah besar pemakai. Beberapa di antara pemakai ini memerlukan dan berhak untuk

memperoleh informasi tambahan di samping yang tercakup dalam laporan keuangan. Namun demikian, banyak pemakai sangat tergantung pada laporan keuangan sebagai sumber utama informasi keuangan dan karena itu laporan keuangan tersebut seharusnya disusun dan disajikan dengan mempertimbangkan kebutuhan mereka. Laporan keuangan dengan tujuan khusus seperti prospektus, dan perhitungan yang dilakukan untuk tujuan perpajakan tidak termasuk dalam kerangka dasar ini.

07 Laporan keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara seperti, misalnya, sebagai laporan arus kas, atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut, misalnya, informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga.

08 Kerangka dasar ini berlaku untuk laporan keuangan untuk semua jenis perusahaan komersial, baik sektor publik maupun sektor swasta. Perusahaan pelapor adalah perusahaan yang laporan keuangannya digunakan oleh pemakai yang mengandalkan laporan keuangan tersebut sebagai sumber utama informasi keuangan perusahaan.

Pemakai dan Kebutuhan Informasi

09 Pemakai laporan keuangan meliputi investor sekarang dan investor potensial, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditur usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaganya, dan masyarakat. Mereka menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Beberapa kebutuhan ini meliputi:

- a. *Investor*. Penanam modal berisiko dan penasehat mereka berkepentingan dengan risiko yang melekat serta hasil pengembangan dari investasi yang mereka lakukan. Mereka membutuhkan informasi untuk membantu menentukan apakah harus membeli menahan atau menjual investasi tersebut. Pemegang saham juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan untuk membayar dividen.
- b. *Karyawan*. Karyawan dan kelompok-kelompok yang mewakili mereka tertarik pada informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan. Mereka juga tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memberikan balas jasa, manfaat pensiun dan kesempatan kerja.
- c. *Pemberi pinjaman*. Pemberi pinjaman tertarik dengan informasi keuangan yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah pinjaman serta bunganya dapat dibayar pada saat jatuh tempo.
- d. *Pemasok dan kreditur usaha lainnya*. Pemasok dan kreditur usaha lainnya tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah jumlah yang terhutang akan dibayar pada saat jatuh tempo. Kreditur usaha berkepentingan pada perusahaan dalam tenggang waktu yang lebih

- pendek daripada pemberi pinjaman kecuali kalau sebagai pelanggan utama mereka tergantung pada kelangsungan hidup perusahaan.
- e. *Pelanggan*. Para pelanggan berkepentingan dengan informasi mengenai kelangsungan hidup perusahaan, terutama kalau mereka terlibat dalam perjanjian jangka panjang dengan, atau tergantung pada, perusahaan.
 - f. *Pemerintah*. Pemerintah dan berbagai lembaga yang berada di bawah kekuasaannya berkepentingan dengan alokasi sumber daya dan karena itu berkepentingan dengan aktivitas perusahaan. Mereka juga membutuhkan informasi untuk mengatur aktivitas perusahaan, menetapkan kebijakan pajak dan sebagai dasar untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan statistik lainnya.
 - g. *Masyarakat*. Perusahaan mempengaruhi anggota masyarakat dalam berbagai cara. Misalnya, perusahaan dapat memberikan kontribusi berarti pada perekonomian nasional, termasuk jumlah orang yang dipekerjakan dan perlindungan kepada penanam modal domestik. Laporan keuangan dapat membantu masyarakat dengan menyediakan informasi kecenderungan (trend) dan perkembangan terakhir kemakmuran perusahaan serta rangkaian aktivitasnya.

10 Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bersifat umum. Dengan demikian tidak sepenuhnya dapat memenuhi kebutuhan informasi setiap pemakai. Berhubung para investor merupakan penanam modal berisiko ke perusahaan, maka ketentuan laporan keuangan yang memenuhi kebutuhan mereka juga akan memenuhi sebagian besar kebutuhan pemakai lain.

11 Manajemen perusahaan memikul tanggung jawab utama dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan perusahaan. Manajemen juga berkepentingan dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan meskipun memiliki akses terhadap informasi manajemen dan keuangan tambahan yang membantu dalam melaksanakan tanggung jawab perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Manajemen memiliki kemampuan untuk menentukan bentuk dan isi informasi tambahan tersebut untuk memenuhi kebutuhannya sendiri. Namun demikian, pelaporan informasi semacam itu berada di luar ruang lingkup kerangka dasar ini. Bagaimanapun juga, laporan keuangan yang diterbitkan didasarkan pada informasi yang digunakan manajemen tentang posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan.

TUJUAN LAPORAN KEUANGAN

12 Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi.

13 Laporan keuangan yang disusun untuk tujuan ini memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pemakai. Namun demikian, laporan keuangan tidak menyediakan semua informasi yang mungkin dibutuhkan pemakai dalam pengambilan keputusan

ekonomi karena secara umum menggambarkan pengaruh keuangan dari kejadian di masa lalu, dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi nonkeuangan.

14 Laporan keuangan juga menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen (stewardship), atau pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Pemakai yang ingin menilai apa yang telah dilakukan atau pertanggungjawaban manajemen berbuat demikian agar mereka dapat membuat keputusan ekonomi; keputusan ini mungkin mencakup, misalnya, keputusan untuk menahan atau menjual investasi mereka dalam perusahaan atau keputusan untuk mengangkat kembali atau mengganti manajemen.

Posisi Keuangan, Kinerja, dan Perubahan Posisi Keuangan

15 Keputusan ekonomi yang diambil pemakai laporan keuangan memerlukan evaluasi atas kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kas (dan setara kas), dan waktu serta kepastian dari hasil tersebut. Kemampuan ini akhirnya menentukan, misalnya, kemampuan pembayaran kepada para karyawan dan para pemasok, kemampuan pembayaran bunga, pembayaran kembali pinjaman dan pembagian penghasilan kepada para pemilik. Para pemakai dapat mengevaluasi kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kas (dan setara kas) dengan lebih baik kalau mereka mendapat informasi yang difokuskan pada posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan perusahaan.

16 Posisi keuangan perusahaan dipengaruhi oleh sumber daya yang dikendalikan, struktur keuangan, likuiditas dan solvabilitas, serta kemampuan beradaptasi terhadap perubahan lingkungan. Informasi sumber daya ekonomi yang dikendalikan dan kemampuan perusahaan dalam memodifikasi sumber daya ini di masa lalu berguna untuk memprediksi kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kas (dan setara kas) di masa depan. Informasi struktur keuangan berguna untuk memprediksi kebutuhan pinjaman di masa depan dan bagaimana penghasilan bersih (laba) dan arus kas di masa depan akan didistribusikan kepada mereka yang memiliki hak di dalam perusahaan; informasi tersebut juga berguna untuk memprediksi seberapa jauh perusahaan akan berhasil meningkatkan lebih lanjut sumber keuangannya. Informasi likuiditas dan solvabilitas berguna untuk memprediksi kemampuan perusahaan dalam pemenuhan komitmen keuangannya pada saat jatuh tempo. Likuiditas merupakan ketersediaan kas jangka pendek di masa depan setelah memperhitungkan komitmen yang ada. Solvabilitas merupakan ketersediaan kas jangka panjang untuk memenuhi komitmen pada saat jatuh tempo.

17 Informasi kinerja perusahaan, terutama profitabilitas, diperlukan untuk menilai perubahan potensial sumber daya ekonomi yang mungkin dikendalikan di masa depan. Informasi fluktuasi kinerja adalah penting dalam hubungan ini. Informasi kinerja bermanfaat untuk memprediksi kapasitas perusahaan dalam menghasilkan arus kas dari sumber daya yang ada. Di samping itu, informasi tersebut juga berguna dalam perumusan pertimbangan tentang efektivitas perusahaan dalam memanfaatkan tambahan sumber daya.

18 Informasi perubahan posisi keuangan perusahaan bermanfaat untuk menilai aktivitas investasi, pendanaan dan operasi selama periode pelaporan. Informasi ini berguna bagi pemakai sebagai dasar untuk menilai kemampuan perusahaan dalam

menghasilkan kas (dan setara kas) serta kebutuhan perusahaan untuk memanfaatkan arus kas tersebut. Dalam penyusunan laporan perubahan posisi keuangan, dana dapat didefinisikan dalam berbagai cara, seperti, seluruh sumber daya keuangan, modal kerja, aktiva likuid atau kas. Kerangka dasar ini tidak mendefinisikan dana secara spesifik.

19 Informasi posisi keuangan terutama disediakan dalam neraca. Informasi kinerja terutama disediakan dalam laporan laba rugi. Dalam laporan keuangan, informasi perubahan posisi keuangan disajikan dalam laporan tersendiri.

20 Komponen-komponen laporan keuangan saling terkait karena mencerminkan aspek-aspek yang berbeda dari transaksi transaksi atau peristiwa lain yang sama. Meskipun setiap laporan menyediakan informasi yang berbeda satu sama lain, tidak ada yang hanya dimaksudkan untuk memenuhi tujuan tunggal atau menyediakan semua informasi yang diperlukan untuk memenuhi kebutuhan khusus pemakai. Misalnya, laporan laba rugi menyediakan gambaran yang tidak lengkap tentang kinerja kecuali kalau digunakan dalam hubungannya dengan neraca dan laporan arus kas.

Catatan dan Skedul Tambahan

21 Laporan keuangan juga menampung catatan dan skedul tambahan serta informasi lainnya. Misalnya, laporan tersebut mungkin menampung informasi tambahan yang relevan dengan kebutuhan pemakai neraca dan laporan laba rugi. Mungkin pula mencakupi pengungkapan tentang risiko dan ketidakpastian yang mempengaruhi perusahaan dan setiap sumber daya dan kewajiban (obligation) yang tidak dicantumkan dalam neraca (seperti cadangan mineral). Informasi segmen-segmen industri dan geografi serta pengaruhnya pada perusahaan akibat perubahan harga dapat juga disediakan dalam bentuk informasi tambahan.

ASUMSI DASAR

Dasar Aktual

22 Untuk mencapai tujuannya laporan keuangan disusun atas dasar akrual. Dengan dasar ini, pengaruh transaksi dan peristiwa lain diakui pada saat kejadian (dan bukan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar) dan dicatat dalam catatan akuntansi serta dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang bersangkutan. Laporan keuangan yang disusun atas dasar akrual memberikan informasi kepada pemakai tidak hanya transaksi masa lalu yang melibatkan penerimaan dan pembayaran kas tetapi juga kewajiban pembayaran kas di masa depan serta sumber daya yang merepresentasikan kas yang akan diterima di masa depan. Oleh karena itu laporan keuangan menyediakan jenis informasi transaksi masa lalu dan peristiwa lainnya yang paling berguna bagi pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Kelangsungan Usaha

23 Laporan keuangan biasanya disusun atas dasar asumsi kelangsungan usaha perusahaan dan akan melanjutkan usahanya di masa depan. Karena itu, perusahaan diasumsikan tidak bermaksud atau berkeinginan melikuidasi atau mengurangi secara material skala usahanya. Jika maksud atau keinginan tersebut timbul, laporan keuangan mungkin harus disusun dengan dasar yang berbeda dan dasar yang digunakan harus diungkapkan.

KARAKTERISTIK KUALITATIF LAPORAN KEUANGAN

24 Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai. Terdapat empat karakteristik kualitatif pokok yaitu: dapat dipahami, relevan, keandalan, dan dapat diperbandingkan.

Dapat Dipahami

25 Kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pemakai. Untuk maksud ini, pemakai diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar. Namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dapat dipahami oleh pemakai tertentu .

Relevan

26 Agar bermanfaat, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi, hasil evaluasi mereka di masa lalu.

27 Peran informasi dalam peramalan (predictive) dan penegasan (confirmatory) berkaitan satu sama lain. Misalnya, informasi struktur dan besarnya aktiva yang dimiliki bermanfaat bagi pemakai ketika mereka berusaha meramalkan kemampuan perusahaan dalam memanfaatkan peluang dan bereaksi terhadap situasi yang merugikan. Informasi yang sama juga berperan dalam memberikan penegasan (confirmatory role) terhadap prediksi yang lalu, misalnya, tentang bagaimana struktur keuangan perusahaan diharapkan tersusun atau tentang hasil dari operasi yang direncanakan .

28 Informasi posisi keuangan dan kinerja di masa lalu seringkali digunakan sebagai dasar untuk memprediksi posisi keuangan dan kinerja masa depan dan hal-hal lain yang langsung menarik perhatian pemakai, seperti pembayaran dividen dan upah, pergerakan harga sekuritas dan kemampuan perusahaan untuk memenuhi komitmennya ketika jatuh tempo. Untuk memiliki nilai prediktif, informasi tidak perlu harus dalam bentuk ramalan eksplisit. Namun demikian, kemampuan laporan keuangan untuk membuat prediksi dapat ditingkatkan dengan menampilkan informasi tentang transaksi dan peristiwa masa lalu. Misalnya, nilai prediktif laporan laba rugi dapat ditingkatkan kalau pos-pos penghasilan atau beban yang tidak biasa, abnormal dan jarang terjadi diungkapkan secara terpisah.

Materialitas

29 Relevansi informasi dipengaruhi oleh hakekat dan materialitasnya. Dalam beberapa kasus, hakekat informasi saja sudah cukup untuk menentukan relevansinya. Misalnya, pelaporan suatu segmen baru dapat mempengaruhi penilaian risiko dan peluang yang dihadapi perusahaan tanpa mempertimbangkan materialitas dari hasil yang dicapai segmen baru tersebut dalam periode pelaporan. Dalam kasus lain, baik hakekat maupun materialitas dipandang penting, misalnya jumlah serta kategori persediaan yang sesuai dengan kebutuhan perusahaan.

30 Informasi dipandang material kalau kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai yang diambil atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada besarnya pos atau kesalahan yang dinilai sesuai dengan situasi khusus dari kelalaian dalam mencantumkan (omission) atau kesalahan dalam mencatat (misstatement). Karenanya, materialitas lebih merupakan suatu ambang batas atau titik pemisah dari pada suatu karakteristik kualitatif pokok yang harus dimiliki agar informasi dipandang berguna.

Keandalan

31 Agar bermanfaat, informasi juga harus andal (reliable). Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (faithful representation) dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

32 Informasi mungkin relevan tetapi jika hakekat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Misalnya, jika keabsahan dan jumlah tuntutan atas kerugian dalam suatu tindakan hukum masih dipersengketakan, mungkin tidak tepat bagi perusahaan untuk mengakui jumlah seluruh tuntutan tersebut dalam neraca, meskipun mungkin tepat untuk mengungkapkan jumlah serta keadaan dari tuntutan tersebut.

Penyajian Jujur

33 Agar dapat diandalkan, informasi harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan. Jadi, misalnya, neraca harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya dalam bentuk aktiva, kewajiban dan ekuitas perusahaan pada tanggal pelaporan yang memenuhi kriteria pengakuan.

34 Informasi keuangan pada umumnya tidak luput dari risiko penyajian yang dianggap kurang jujur dari apa yang seharusnya digambarkan. Hal tersebut bukan disebabkan karena kesengajaan untuk menyesatkan, tetapi lebih merupakan kesulitan yang melekat dalam mengidentifikasi transaksi serta peristiwa lainnya yang dilaporkan, atau dalam menyusun atau menerapkan ukuran dan teknik penyajian yang sesuai dengan makna transaksi dan peristiwa tersebut. Dalam kasus tertentu, pengukuran dampak keuangan dari suatu pos sangat tidak pasti sehingga perusahaan pada umumnya tidak mengakuiinya dalam laporan keuangan. Misalnya, meskipun dalam kegiatan usahanya perusahaan dapat menghasilkan goodwill, tetapi lazimnya sulit untuk mengidentifikasi atau mengukur goodwill secara andal. Namun, dalam kasus lain, pengakuan suatu pos tertentu tetap dianggap relevan dengan mengungkapkan risiko kesalahan sehubungan dengan pengakuan dan pengukurannya.

Substansi Mengungguli Bentuk

35 Jika informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan jujur transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka peristiwa tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya. Substansi transaksi atau peristiwa lain tidak selalu konsisten dengan apa yang tampak dari bentuk hukum. Misalnya, suatu perusahaan mungkin menjual suatu aktiva kepada pihak lain dengan cara sedemikian rupa sehingga dokumentasi dimaksudkan untuk memindahkan kepemilikan menurut hukum ke pihak tersebut; namun demikian, mungkin terdapat persetujuan yang memastikan bahwa perusahaan dapat terus menikmati manfaat ekonomi masa depan yang diwujudkan dalam bentuk aktiva. Dalam keadaan seperti itu, pelaporan penjualan tidak menyajikan dengan jujur transaksi yang dicatat (jika sesungguhnya memang ada transaksi).

Netralitas

36 Informasi harus diarahkan pada kebutuhan umum pemakai, dan tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu. Tidak boleh ada usaha untuk menyajikan informasi yang menguntungkan beberapa pihak, sementara hal tersebut akan merugikan pihak lain yang mempunyai kepentingan yang berlawanan .

Pertimbangan Sehat

37 Penyusun laporan keuangan adakalanya menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu, seperti ketertagihan piutang yang diragukan, prakiraan masa manfaat pabrik serta peralatan, dan tuntutan atas jaminan garansi yang mungkin timbul. Ketidakpastian semacam itu diakui dengan mengungkapkan hakekat serta tingkatnya dan dengan menggunakan pertimbangan sehat (*prudence*) dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian, sehingga aktiva atau penghasilan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban atau beban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi atau penyisihan (*provision*) berlebihan, dan sengaja menetapkan aktiva atau penghasilan yang lebih rendah atau pencatatan kewajiban atau beban yang lebih tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tak netral, dan karena itu, tidak memiliki kualitas andal.

Kelengkapan

38 Agar dapat diandalkan, informasi dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialitas dan biaya. Kesengajaan untuk tidak mengungkapkan (*omission*) mengakibatkan informasi menjadi tidak benar atau menyesatkan dan karena itu tidak dapat diandalkan dan tidak sempurna ditinjau dari segi relevansi.

Dapat Dibandingkan

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

40 Implikasi penting dari karakteristik kualitatif dapat diperbandingkan adalah bahwa pemakai harus mendapat informasi tentang kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan dan perubahan kebijakan serta pengaruh perubahan tersebut. Para pemakai harus dimungkinkan untuk dapat mengidentifikasi perbedaan kebijakan akuntansi yang diberlakukan untuk transaksi serta peristiwa lain yang sama dalam sebuah perusahaan dari satu periode ke periode dan dalam perusahaan yang berbeda. Ketaatan pada standar akuntansi keuangan, termasuk pengungkapan kebijakan akuntansi yang digunakan oleh perusahaan, membantu pencapaian daya banding.

41 Kebutuhan terhadap daya banding jangan dikacaukan dengan keseragaman semata-mata dan tidak seharusnya menjadi hambatan dalam memperkenalkan standar akuntansi keuangan yang lebih baik. Perusahaan tidak perlu meneruskan

kebijakan akuntansi yang tidak lagi selaras dengan karakteristik kualitatif relevansi dan keandalan. Perusahaan juga tidak perlu mempertahankan suatu kebijakan akuntansi kalau ada alternatif lain yang lebih relevan dan lebih andal.

42 Berhubung pemakai ingin membandingkan posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan antar periode, maka perusahaan perlu menyajikan informasi periode sebelumnya dalam laporan keuangan.

Kendala Informasi yang Relevan dan Andal

Tepat Waktu

43 Jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Manajemen mungkin perlu menyeimbangkan manfaat relatif antara pelaporan tepat waktu dan ketentuan informasi andal. Untuk menyediakan informasi tepat waktu, seringkali perlu melaporkan sebelum seluruh aspek transaksi atau peristiwa lainnya diketahui, sehingga mengurangi keandalan informasi. Sebaliknya, jika pelaporan ditunda sampai seluruh aspek diketahui, informasi yang dihasilkan mungkin sangat andal tetapi kurang bermanfaat bagi pengambil keputusan. Dalam usaha mencapai keseimbangan antara relevansi dan keandalan, kebutuhan pengambil keputusan merupakan pertimbangan yang menentukan .

Keseimbangan antara Biaya dan Manfaat

44 Keseimbangan antara biaya dan manfaat lebih merupakan kendala yang pervasif daripada karakteristik kualitatif. Manfaat yang dihasilkan informasi seharusnya melebihi biaya penyusunannya. Namun demikian, evaluasi biaya dan manfaat merupakan proses pertimbangan yang substansial. Biaya tersebut juga tidak perlu harus dipikul oleh pemakai informasi yang menikmati manfaat. Manfaat mungkin juga dinikmati oleh pemakai lain disamping mereka yang menjadi tujuan informasi; misalnya, penyediaan informasi lanjutan kepada kreditur mungkin mengurangi biaya pinjaman yang dipikul perusahaan. Karena alasan inilah maka sulit untuk mengaplikasikan uji biaya-manfaat pada kasus tertentu. Namun demikian, komite penyusun standar akuntansi keuangan pada khususnya, seperti juga para penyusun dan pemakai laporan keuangan, harus menyadari kendala ini.

Keseimbangan di antara Karakteristik Kualitatif

45 Dalam praktek, keseimbangan atau trade-off di antara berbagai karakteristik kualitatif sering diperlukan. Pada umumnya tujuannya adalah untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai karakteristik untuk memenuhi tujuan laporan keuangan. Kepentingan relatif dari berbagai karakteristik dalam berbagai kasus yang berbeda merupakan masalah pertimbangan profesional.

Penyajian Wajar

46 Laporan keuangan sering dianggap menggambarkan pandangan yang wajar dari, atau menyajikan dengan wajar, posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan. Meskipun kerangka dasar ini tidak menangani secara langsung konsep tersebut, penerapan karakteristik kualitatif pokok dan standar akuntansi keuangan yang sesuai biasanya menghasilkan laporan keuangan yang menggambarkan apa yang pada umumnya dipahami sebagai suatu pandangan yang wajar dari, atau menyajikan dengan wajar, informasi semacam itu.

UNSUR LAPORAN KEUANGAN

47 Laporan Keuangan menggambarkan dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang diklasifikasikan dalam beberapa kelompok besar menurut karakteristik ekonominya. Kelompok besar ini merupakan unsur laporan keuangan. Unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Sedang unsur yang berkaitan dengan pengukuran kinerja dalam laporan laba rugi adalah penghasilan dan beban. Laporan perubahan posisi keuangan biasanya mencerminkan berbagai unsur laporan laba rugi dan perubahan dalam berbagai unsur neraca; dengan demikian, kerangka dasar ini tidak mengidentifikasi unsur laporan perubahan posisi keuangan secara khusus.

48 Penyajian berbagai unsur ini dalam neraca dan laporan laba rugi memerlukan proses sub-klasifikasi. Misalnya, aktiva dan kewajiban dapat diklasifikasikan menurut hakekat atau fungsinya dalam bisnis perusahaan dengan maksud untuk menyajikan informasi dengan cara yang paling berguna bagi pemakai untuk tujuan pengambilan keputusan ekonomi.

Posisi Keuangan

49 Unsur yang berkaitan secara langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban dan ekuitas. Pos-pos ini didefinisikan sebagai berikut:

- a. *Aktiva* adalah sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan.
- b. *Kewajiban* merupakan hutang perusahaan masa kini yang timbul dari peristiwa masa lalu, penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya perusahaan yang mengandung manfaat ekonomi.
- c. *Ekuitas* adalah hak residual atas aktiva perusahaan setelah dikurangi semua kewajiban.

50 Definisi aktiva dan kewajiban mengidentifikasi ciri esensialnya tetapi tidak mencoba untuk menspesifikasikan kriteria yang perlu dipenuhi sebelum diakui di dalam neraca. Jadi, definisi tersebut mencakup pos-pos yang tidak diakui sebagai aktiva atau kewajiban di dalam neraca karena tidak memenuhi kriteria untuk diakui seperti yang dibahas dalam paragraf 82 sampai 98. Khususnya, harapan bahwa

manfaat ekonomi di masa depan akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan harus cukup pasti untuk memenuhi kriteria probabilitas dalam paragraf 83 sebelum suatu aktiva atau kewajiban diakui.

51 Dalam penilaian apakah suatu pos memenuhi definisi aktiva, kewajiban atau ekuitas, perhatian perlu ditujukan pada substansi yang mendasari serta realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya. Jadi, misalnya, dalam kasus sewa guna usaha keuangan (finance leases), substansi dan realitas ekonomi tersebut adalah bahwa sewa guna usaha memperoleh manfaat ekonomi dari penggunaan aktiva yang disewagunausahakan selama sebagian besar masa manfaatnya sebagai imbalan dari terlibatnya kewajiban untuk membayar hak tersebut dalam jumlah yang mendekati nilai wajar dari aktiva dan beban keuangan yang bersangkutan. Jadi, sewa guna usaha keuangan menimbulkan pos yang memenuhi definisi aktiva dan kewajiban dan diakui seperti itu dalam neraca penyewa guna usaha (lessee).

52 Neraca yang disusun menurut standar akuntansi keuangan yang berlaku dapat meliputi pos yang tidak memenuhi definisi aktiva atau kewajiban dan tidak disajikan sebagai bagian dari ekuitas. Namun demikian, definisi yang dirumuskan dalam paragraf 49 akan mendasari peninjauan kembali terhadap standar akuntansi keuangan yang berlaku di masa depan dan perumusan standar selanjutnya.

Aktiva

53 Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva adalah potensi dari aktiva tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, arus kas dan setara kas kepada perusahaan. Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas operasional perusahaan. Mungkin pula berbentuk sesuatu yang dapat diubah menjadi kas atau setara kas atau berbentuk kemampuan untuk mengurangi pengeluaran kas, seperti penurunan biaya akibat penggunaan proses produksi alternatif.

54 Perusahaan biasanya menggunakan aktiva untuk memproduksi barang atau jasa yang dapat memuaskan kebutuhan dan keperluan pelanggan; terhubung barang atau jasa ini dapat memuaskan kebutuhan dan keperluan ini, pelanggan bersedia membayar sehingga memberikan sumbangan kepada arus kas perusahaan. Kas sendiri memberikan jasa kepada perusahaan karena kekuasaannya terhadap sumber daya yang lain.

55 Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aktiva dapat mengalir ke dalam perusahaan dengan beberapa cara. Misalnya, aktiva dapat:

- a. digunakan baik sendiri maupun bersama aktiva lain dalam produksi barang dan jasa yang dijual oleh perusahaan;
- b. dipertukarkan dengan aktiva lain;
- c. digunakan untuk menyelesaikan kewajiban; atau
- d. dibagikan kepada para pemilik perusahaan.

56 Banyak aktiva, misalnya, aktiva tetap memiliki bentuk fisik. Namun demikian, bentuk fisik tersebut tidak esensial untuk menentukan eksistensi aktiva; karena itu,

paten dan hak cipta, misalnya, merupakan aktiva kalau manfaat ekonomi yang diperoleh perusahaan di masa depan dan kalau masing-masing aktiva tersebut dikuasai perusahaan.

57 Banyak aktiva, misalnya, piutang dan properti, dihubungkan dengan hak menurut hukum, termasuk hak milik. Dalam menentukan eksistensi aktiva, hak milik tidak esensial; jadi, misalnya, properti yang diperoleh melalui sewa guna usaha adalah aktiva jika perusahaan mengendalikan manfaat yang diharapkan dari properti tersebut. Meskipun kemampuan perusahaan untuk mengendalikan manfaat biasanya berasal dari hak menurut hukum suatu barang atau jasa dapat memenuhi definisi aktiva meskipun tidak dikuasai berdasarkan hukum. Misalnya, pengetahuan yang diperoleh melalui aktivitas pengembangan dapat memenuhi definisi aktiva jika, dengan merahasiakan pengetahuan tersebut, perusahaan menikmati manfaat yang diharapkan dari pengetahuan tersebut.

58 Aktiva perusahaan berasal dari transaksi atau peristiwa lain yang terjadi di masa lalu. Perusahaan biasanya memperoleh aktiva melalui pembelian atau produksi sendiri, tetapi transaksi atau peristiwa lain juga dapat menghasilkan aktiva; misalnya properti yang diterima perusahaan dari pemerintah sebagai bagian dari program untuk merangsang pertumbuhan ekonomi dalam suatu wilayah. Transaksi atau peristiwa yang diharapkan terjadi di masa depan tidak dengan sendirinya memunculkan aktiva; oleh karena itu, misalnya, maksud untuk membeli persediaan tidak dengan sendirinya memenuhi definisi aktiva.

59 Ada hubungan erat antara terjadinya pengeluaran dan timbulnya aktiva, tetapi kedua peristiwa ini tidak perlu harus terjadi bersamaan. Oleh karena itu, kalau perusahaan melakukan pengeluaran, peristiwa ini memberikan bukti bahwa perusahaan tersebut mengejar manfaat ekonomi tetapi belum merupakan bukti konklusif bahwa suatu barang atau jasa yang memenuhi definisi aktiva telah diperoleh. Sama halnya dengan tidak adanya pengeluaran yang bersangkutan tidak mengecualikan suatu barang atau jasa memenuhi definisi aktiva dan dengan demikian terdapat kemungkinan untuk diakui pencantumannya dalam neraca; misalnya, barang atau jasa yang telah didonasikan kepada perusahaan memenuhi definisi aktiva.

Kewajiban

60 Karakteristik esensial kewajiban (liabilities) adalah bahwa perusahaan mempunyai kewajiban (obligation) masa kini. Kewajiban adalah suatu tugas atau tanggung jawab untuk bertindak atau untuk melaksanakan sesuatu dengan cara tertentu. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak mengikat atau peraturan perundangan. Ini biasanya memang demikian, misalnya, dengan disertai jumlah yang terhutang dari barang dan jasa yang telah diterima. Namun, kewajiban juga timbul dari praktek bisnis yang lazim, kebiasaan dan keinginan untuk memelihara hubungan bisnis yang baik atau bertindak dengan cara yang adil. Kalau misalnya sebagai suatu kebijakan, perusahaan memutuskan untuk menarik kembali produknya yang cacat meskipun masa garansi sebenarnya telah lewat, jumlah yang diharapkan akan dibayarkan tersebut merupakan kewajiban.

61 Suatu perbedaan perlu dilakukan antara kewajiban sekarang dan komitmen di masa depan. Keputusan manajemen perusahaan untuk membeli aktiva di masa depan tidak dengan sendirinya menimbulkan kewajiban sekarang. Kewajiban biasanya timbul hanya kalau aktiva telah diserahkan atau perusahaan telah membuat perjanjian yang tidak dapat dibatalkan untuk membeli aktiva. Pada kasus yang terakhir, hakekat perjanjian yang tak dapat dibatalkan berarti bahwa konsekuensi ekonomi dari kegagalan untuk memenuhi kewajiban, misalnya, karena adanya hukuman yang substansial, membuat perusahaan memiliki sedikit pilihan, itupun kalau ada, untuk mencegah pengeluaran sumber daya kepada pihak lain.

62 Penyelesaian kewajiban masa kini biasanya melibatkan perusahaan untuk mengorbankan sumber daya yang memiliki manfaat masa depan demi untuk memenuhi tuntutan pihak lain. Penyelesaian kewajiban yang ada sekarang dapat dilakukan dengan berbagai cara, misalnya, dengan:

- a. pembayaran kas;
- b. penyerahan aktiva lain;
- c. pemberian jasa;
- d. penggantian kewajiban tersebut dengan kewajiban lain; atau
- e. konversi kewajiban menjadi ekuitas.

Kewajiban juga dapat dihapuskan dengan cara lain, seperti kreditur membebaskan atau membatalkan haknya.

63 Kewajiban timbul dari transaksi atau peristiwa masa lalu. Jadi, misalnya, pembelian barang atau penggunaan jasa menimbulkan hutang usaha (kecuali kalau dibayar di muka atau pada saat penyerahan) dan penerimaan pinjaman bank menimbulkan kewajiban untuk membayar kembali pinjaman tersebut. Perusahaan juga dapat mengakui sebagai kewajiban jumlah rabat masa depan yang didasarkan pada jumlah pembelian tahunan para pelanggan; dalam kasus ini, penjualan barang masa lalu merupakan transaksi yang menimbulkan kewajiban.

64 Beberapa jenis kewajiban hanya dapat diukur dengan menggunakan estimasi dalam derajat yang substansial. Beberapa perusahaan menyebut kewajiban ini sebagai penyisihan (provision). Dalam pengertian sempit, penyisihan semacam itu tidak dipandang sebagai kewajiban karena hanya mencakupi jumlah yang dapat ditentukan tanpa perlu membuat estimasi. Definisi kewajiban dalam paragraf 49 mengikuti pendekatan luas. Jadi, kalau penyisihan menyangkut kewajiban masa kini dan memenuhi ketentuan lain dalam definisi tersebut, maka pos yang bersangkutan merupakan kewajiban meskipun jumlahnya harus diestimasi. Contohnya adalah penyisihan untuk pembayaran yang akan dilakukan terhadap garansi berjalan dan penyisihan untuk menutup kewajiban manfaat pensiun.

Ekuitas

65 Meskipun dalam paragraf 49 didefinisikan sebagai residual, ekuitas dapat disubklasifikasikan dalam neraca. Misalnya, dalam perseroan terbatas, setoran modal oleh para pemegang saham, saldo laba (retained earnings), penyisihan saldo laba dan penyisihan penyesuaian pemeliharaan modal masing-masing disajikan secara

terpisah. Klasifikasi semacam itu dapat menjadi relevan untuk kebutuhan pengambilan keputusan pemakai laporan keuangan apabila pos tersebut mengindikasikan pembatasan hukum atau pembatasan lainnya terhadap kemampuan perusahaan untuk membagikan atau menggunakan ekuitas. Klasifikasi tersebut juga dapat merefleksikan fakta bahwa pihak-pihak dengan hak kepemilikannya masing-masing dalam perusahaan mempunyai hak yang berbeda dalam hubungannya dengan penerimaan dividen atau pembayaran kembali modal.

66 Pembentukan cadangan kadang-kadang diharuskan oleh suatu peraturan perundangan yang berlaku untuk memberikan perlindungan tambahan kepada perusahaan dan para krediturnya terhadap kerugian yang ditimbulkan. Cadangan yang lain dapat dibentuk kalau hukum pajak memberikan pembebasan dari, atau pengurangan dalam kewajiban pajak pada waktu dilakukan pemindahan ke cadangan semacam itu. Eksistensi serta besarnya cadangan menurut peraturan perundangan yang berlaku ini merupakan informasi yang relevan untuk kebutuhan pengambilan keputusan bagi para pemakai laporan keuangan. Pemindahan ke cadangan tersebut lebih merupakan penyisihan saldo laba daripada beban .

67 Jumlah ekuitas yang ditampilkan dalam neraca tergantung pada pengukuran aktiva dan kewajiban. Biasanya hanya karena faktor kebetulan kalau jumlah ekuitas agregat sama dengan jumlah nilai pasar keseluruhan (aggregate market value) dari saham perusahaan atau jumlah yang dapat diperoleh dengan melepaskan seluruh aktiva bersih perusahaan baik satu persatu (liquidating value) atau secara keseluruhan dalam kondisi kelangsungan usaha (going concern value).

68 Aktivitas bisnis sering dilakukan melalui beberapa bentuk perusahaan seperti perusahaan perseorangan, persekutuan dan trust, serta badan usaha milik negara. Kerangka hukum bagi berbagai perusahaan semacam itu seringkali berbeda dengan yang berlaku bagi perseroan terbatas. Misalnya, mungkin hanya sedikit saja, kalau ada, pembatasan-pembatasan terhadap pembagian jumlah yang tergolong dalam ekuitas kepada para pemilik atau pihak lain. Namun demikian, definisi ekuitas dan aspek-aspek lain dalam kerangka dasar yang mengatur ekuitas berlaku untuk perusahaan semacam itu.

Kinerja

69 Penghasilan bersih (laba) seringkali digunakan sebagai ukuran kinerja atau sebagai dasar bagi ukuran yang lain seperti imbalan investasi (return on investment) atau penghasilan per saham (earnings per share). Unsur yang langsung berkaitan dengan pengukuran penghasilan bersih (laba) adalah penghasilan dan beban. Pengakuan dan pengukuran penghasilan dan beban, dan karenanya juga penghasilan bersih (laba), tergantung sebagian pada konsep modal dan pemeliharaan modal yang digunakan perusahaan dalam penyusunan laporan keuangannya. Konsep ini dibahas dalam paragraf 102 sampai dengan 110.

70 Unsur penghasilan dan beban didefinisikan sebagai berikut:

- a. *Penghasilan (income)* adalah kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau

penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

- b. *Beban (expenses)* adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal.

71 Definisi penghasilan dan beban mengidentifikasi ciri-ciri esensial namun tidak mencoba untuk mengidentifikasi kriteria yang perlu dipenuhi sebelum diakui dalam laporan laba rugi. Kriteria pengakuan penghasilan dan beban dibahas dalam paragraf 82 sampai dengan 98.

72 Penghasilan dan beban dapat disajikan dalam laporan laba rugi dengan beberapa cara yang berbeda demi untuk menyediakan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi. Misalnya, pembedaan antara pos penghasilan dan beban yang berasal dan tidak berasal dari pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa (*ordinary*) merupakan praktek yang lazim. Pembedaan ini dilakukan berdasarkan argumentasi bahwa sumber suatu pos adalah relevan dalam mengevaluasi kemampuan perusahaan untuk menghasilkan kas (dan setara kas) di masa depan; misalnya, aktivitas insidental seperti pengalihan investasi jangka panjang tampaknya tidak akan terjadi secara reguler. Pada waktu membedakan pos dengan cara ini perlu dipertimbangkan hakekat perusahaan dan operasinya. Pos yang timbul dari aktivitas yang biasa bagi suatu perusahaan mungkin tidak biasa bagi perusahaan lain.

73 Pembedaan antara pos penghasilan dan beban dan penggabungan pos tersebut dengan cara berbeda juga memungkinkan penyajian beberapa ukuran kinerja perusahaan, masing-masing dengan derajat cakupan yang berbeda. Misalnya, laporan laba rugi dapat menyajikan laba kotor, laba bersih dari aktivitas biasa sebelum pajak, laba bersih dari aktivitas biasa setelah pajak, dan laba bersih.

Penghasilan

74 Definisi penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenues*) maupun keuntungan (*gains*). Pendapatan timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa.

75 Keuntungan mencerminkan pos lainnya yang memenuhi definisi penghasilan dan mungkin timbul atau mungkin tidak timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Keuntungan mencerminkan kenaikan manfaat ekonomi dan dengan demikian pada hakekatnya tidak berbeda dengan pendapatan. Oleh karena itu, pos tersebut tidak dipandang sebagai unsur terpisah dalam kerangka dasar ini.

76 Keuntungan meliputi, misalnya, pos yang timbul dalam pengalihan aktiva tak lancar. Definisi penghasilan juga mencakupi keuntungan yang belum direalisasi ; misalnya , yang timbul dari revaluasi sekuritas yang dapat dipasarkan (*marketable*)

dan dari kenaikan jumlah aktiva jangka panjang. Kalau diakui dalam laporan laba rugi, keuntungan biasanya dicantumkan terpisah karena informasi mengenai pos tersebut berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Keuntungan biasanya dilaporkan dalam jumlah bersih setelah dikurangi dengan beban yang bersangkutan .

77 Berbagai jenis aktiva dapat diterima atau bertambah karena penghasilan; misalnya kas, piutang serta barang dan jasa yang diterima sebagai penukar dari barang dan jasa yang dipasok. Penghasilan dapat juga berasal dari penyelesaian kewajiban. Misalnya, perusahaan dapat memberikan barang dan jasa kepada kreditur untuk melunasi pinjaman.

Beban

78 Definisi beban mencakupi baik kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa meliputi, misalnya, beban pokok penjualan, gaji dan penyusutan. Beban tersebut biasanya berbentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva seperti kas (dan setara kas), persediaan dan aktiva tetap.

79 Kerugian mencerminkan pos lain yang memenuhi definisi beban yang mungkin timbul atau mungkin tidak timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa. Kerugian tersebut mencerminkan berkurangnya manfaat ekonomi, dan pada hakekatnya tidak berbeda dari beban lain. Oleh karena itu, kerugian tidak dipandang sebagai unsur terpisah dalam kerangka dasar ini.

80 Kerugian dapat timbul, misalnya dari bencana kebakaran, banjir, seperti juga yang timbul dari pelepasan aktiva tidak lancar. Definisi beban juga mencakupi kerugian yang belum direalisasi, misalnya, kerugian yang timbul dari pengaruh peningkatan kurs valuta asing dalam hubungannya dengan pinjaman perusahaan dalam mata uang tersebut. Kalau kerugian diakui dalam laporan laba rugi, biasanya disajikan secara terpisah karena pengetahuan mengenai pos tersebut berguna untuk tujuan pengambilan keputusan ekonomi. Kerugian seringkali dilaporkan dalam jumlah bersih setelah dikurangi dengan penghasilan yang bersangkutan .

Penyesuaian Pemeliharaan Modal

81 Revaluasi atau pernyataan kembali (restatement) aktiva dan kewajiban menimbulkan kenaikan atau penurunan ekuitas. Meskipun memenuhi definisi penghasilan dan beban, menurut konsep pemeliharaan modal tertentu, kenaikan dan penurunan ini tidak dimasukkan dalam laporan laba rugi. Sebagai alternatif, pos ini dimasukkan dalam ekuitas sebagai penyesuaian pemeliharaan modal atau cadangan revaluasi. Konsep pemeliharaan modal dibahas dalam paragraf 102 sampai dengan 110 dalam kerangka dasar ini.

PENGAKUAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

82 Pengakuan (recognition) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam paragraf 83 dalam neraca atau laporan laba rugi. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah uang dan mencantulkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi. Pos yang memenuhi kriteria tersebut harus diakui dalam neraca atau laporan laba rugi. Kelalaian untuk mengakui pos semacam itu tidak dapat diralat melalui pengungkapan kebijakan akuntansi yang digunakan maupun melalui catatan atau materi penjelasan.

83 Pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui kalau:

- a. ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan; dan
- b. pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

84 Dalam mengkaji apakah suatu pos memenuhi kriteria ini dan karenanya memenuhi syarat untuk diakui dalam laporan laba rugi, perhatian perlu ditujukan pada pertimbangan materialitas yang dibahas dalam paragraf 29 dan 30. Hubungan antara unsur berarti bahwa suatu pos yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan untuk unsur tertentu, misalnya, suatu aktiva, secara otomatis memerlukan pengakuan unsur lain, misalnya, penghasilan atau kewajiban.

Probabilitas Manfaat Ekonomi Masa Depan

85 Dalam kriteria pengakuan penghasilan, konsep probabilitas digunakan dalam pengertian derajat ketidakpastian bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan. Konsep tersebut dimaksudkan untuk menghadapi ketidakpastian lingkungan operasi perusahaan. Pengkajian derajat ketidakpastian yang melekat dalam arus manfaat ekonomi masa depan dilakukan atas dasar bukti yang tersedia pada saat penyusunan laporan keuangan. Misalnya, kalau pembayaran suatu piutang besar kemungkinan terjadi (probable) dan tidak ada bukti lain yang bertentangan, maka dapat dibenarkan untuk mengakui piutang tersebut sebagai aktiva. Namun demikian, jika populasi piutang banyak jumlahnya, maka besar kemungkinan ada yang tidak tertagih; karena itu suatu beban yang merepresentasikan pengurangan manfaat ekonomi yang diharapkan harus diakui.

Keandalan Pengukuran

86 Kriteria pengakuan suatu pos yang kedua adalah ada tidaknya biaya atau nilai yang dapat diukur dengan tingkat keandalan tertentu (reliable) seperti yang dibahas pada paragraf 31 sampai dengan paragraf 38 kerangka dasar ini. Pada banyak kasus, biaya atau nilai harus diestimasi; penggunaan estimasi yang layak merupakan bagian esensial dalam penyusunan laporan keuangan tanpa mengurangi tingkat keandalan. Namun demikian, kalau estimasi yang layak tak mungkin dilakukan, pos

tersebut tidak diakui dalam neraca atau laporan laba rugi. Misalnya, hasil yang diharapkan dari suatu tuntutan hukum dapat memenuhi definisi baik aktiva dan penghasilan maupun kriteria probabilitas untuk dapat diakui; namun demikian, kalau tidak mungkin diukur dengan tingkat keandalan tertentu, tuntutan tersebut tidak dapat diakui sebagai aktiva atau sebagai penghasilan; namun demikian, eksistensi tuntutan harus diungkapkan dalam catatan, materi penjelasan atau skedul tambahan.

87 Suatu pos yang pada saat tertentu tidak dapat memenuhi kriteria pengakuan dalam paragraf 83 dapat memenuhi syarat untuk diakui di masa depan sebagai akibat dari peristiwa atau keadaan yang terjadi kemudian.

88 Suatu pos yang memiliki karakteristik esensial suatu unsur tetapi tidak dapat memenuhi kriteria pengakuan tetap perlu diungkapkan dalam catatan, materi penjelasan atau skedul tambahan. Pengungkapan ini dapat dibenarkan kalau pengetahuan mengenai pos tersebut dipandang relevan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja dan perubahan posisi keuangan suatu perusahaan oleh pemakai laporan keuangan.

Pengakuan Aktiva

89 Aktiva diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aktiva tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

90 Aktiva tidak diakui dalam neraca kalau pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin mengalir ke dalam perusahaan setelah periode akuntansi berjalan. Sebagai alternatif transaksi semacam itu menimbulkan pengakuan beban dalam laporan laba rugi. Dengan perlakuan ini tidak berarti pengeluaran yang dilakukan manajemen mempunyai maksud yang lain daripada menghasilkan manfaat ekonomi bagi perusahaan di masa depan atau bahwa manajemen salah arah. Implikasi satu-satunya adalah bahwa tingkat kepastian dari manfaat ekonomi yang diterima perusahaan setelah periode akuntansi berjalan tidak mencukupi untuk membenarkan pengakuan aktiva.

Pengakuan Kewajiban

91 Kewajiban diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban {obligation} sekarang dan jumlah yang harus diselesaikan dapat diukur dengan andal. Dalam praktek, kewajiban {obligations} menurut kontrak yang belum dilaksanakan oleh kedua belah pihak (misalnya, kewajiban atas pesanan persediaan yang belum diterima) pada umumnya tidak diakui sebagai kewajiban dalam laporan keuangan. Namun demikian, kewajiban {obligation} semacam itu dapat memenuhi definisi kewajiban dan, kalau dalam keadaan tertentu kriteria pengakuan terpenuhi, maka kewajiban {obligation} tersebut dapat dianggap

memenuhi syarat pengakuan . Dalam kasus ini, pengakuan kewajiban mengakibatkan pengakuan aktiva atau beban yang bersangkutan.

Pengakuan Penghasilan

92 Penghasilan diakui dalam laporan laba rugi kalau kenaikan manfaat ekonomi di masa depan yang berkaitan dengan peningkatan aktiva atau penurunan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Ini berarti pengakuan penghasilan terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan aktiva atau penurunan kewajiban (misalnya, kenaikan bersih aktiva yang timbul dari penjualan barang atau jasa atau penurunan kewajiban yang timbul dari pembebasan pinjaman yang masih harus dibayar).

93 Prosedur yang biasanya dianut dalam praktek untuk mengakui penghasilan, seperti misalnya ketentuan bahwa penghasilan telah diperoleh, merupakan penerapan kriteria pengakuan dalam kerangka dasar ini. Prosedur semacam ini pada umumnya dimaksudkan untuk membatasi pengakuan penghasilan pada pos-pos yang dapat diukur dengan andal dan memiliki derajat kepastian yang cukup.

Pengakuan Beban

94 Beban diakui dalam laporan laba rugi kalau penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aktiva atau peningkatan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Ini berarti pengakuan beban terjadi bersamaan dengan pengakuan kenaikan kewajiban atau penurunan aktiva (misalnya, akrual hak karyawan atau penyusutan aktiva tetap).

95 Beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar hubungan langsung antara biaya yang timbul dan pos penghasilan tertentu yang diperoleh. Proses yang biasanya disebut pengaitan biaya dengan pendapatan (*matching of costs with revenues*) ini melibatkan pengakuan penghasilan dan beban secara gabungan atau bersamaan yang dihasilkan secara langsung dan bersama-sama dari transaksi atau peristiwa lain yang sama; misalnya, berbagai komponen beban yang membentuk beban pokok penjualan (*cost or expense of goods sold*) diakui pada saat yang sama sebagai penghasilan yang diperoleh dari penjualan barang. Namun demikian, penerapan konsep *matching* dalam kerangka dasar ini tidak memperkenankan pengakuan pos dalam neraca yang tidak memenuhi definisi aktiva atau kewajiban.

96 Kalau manfaat ekonomi diharapkan timbul selama beberapa periode akuntansi dan hubungannya dengan penghasilan hanya dapat ditentukan secara luas atau tak langsung, beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar prosedur alokasi yang rasional dan sistematis. Hal ini sering diperlukan dalam pengakuan beban yang berkaitan dengan penggunaan aktiva seperti aktiva tetap, goodwill, paten, merek dagang. Dalam kasus semacam itu, beban ini disebut penyusutan atau amortisasi. Prosedur alokasi ini dimaksudkan untuk mengakui beban dalam periode akuntansi yang menikmati manfaat ekonomi aktiva yang bersangkutan.

97 Beban segera diakui dalam laporan laba rugi kalau pengeluaran tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau kalau sepanjang manfaat ekonomi masa depan tidak memenuhi syarat, atau tidak lagi memenuhi syarat, untuk diakui dalam neraca sebagai aktiva.

98 Beban juga diakui dalam laporan laba rugi pada saat timbul kewajiban tanpa adanya pengakuan aktiva, seperti apabila timbul kewajiban akibat garansi produk.

PENGUKURAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

99 Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu.

100 Sejumlah dasar pengukuran yang berbeda digunakan dalam derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan. Berbagai dasar pengukuran tersebut adalah sebagai berikut:

- a. *Biaya historis*. Aktiva dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (consideration) yang diberikan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penerus dari kewajiban (obligation), atau dalam keadaan tertentu (misalnya, pajak penghasilan), dalam jumlah kas (atau setara kas) yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha yang normal.
- b. *Biaya kini (current cost)*. Aktiva dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang seharusnya dibayar bila aktiva yang sama atau setara aktiva diperoleh sekarang. Kewajiban dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan (undiscounted) yang mungkin akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban (obligation) sekarang.
- c. *Nilai realisasi/penyelesaian (realisable/settlement value)*. Aktiva dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aktiva dalam pelepasan normal (orderly disposal). Kewajiban dinyatakan sebesar nilai penyelesaian; yaitu, jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.
- d. *Nilai sekarang (present value)*. Aktiva dinyatakan sebesar arus kas masuk bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang dari pos yang diharapkan dapat memberikan hasil dalam pelaksanaan usaha normal. Kewajiban dinyatakan sebesar arus kas keluar bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang yang diharapkan akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban dalam pelaksanaan usaha normal.

101 Dasar pengukuran yang lazimnya digunakan perusahaan dalam penyusunan laporan penyusunan keuangan adalah biaya historis. Ini biasanya digabungkan dengan dasar pengukuran yang lain. Misalnya, persediaan biasanya dinyatakan sebesar nilai terendah dari biaya historis atau nilai realisasi bersih (lower of cost or net realizable value), akuntansi dana pensiun menilai aktiva tertentu berdasarkan nilai wajar (fair value).

KONSEP MODAL DAN PEMELIHARAAN MODAL

Konsep Modal

102 Konsep modal keuangan dianut oleh sebagian besar perusahaan dalam penyusunan laporan keuangan. Menurut konsep modal keuangan, seperti uang atau daya beli yang diinvestasikan, modal adalah sinonim dengan aktiva bersih atau ekuitas perusahaan. Menurut konsep modal fisik, seperti kemampuan usaha, modal dipandang sebagai kapasitas produktif perusahaan yang didasarkan pada, misalnya, unit output per hari.

103 Pemilihan konsep modal yang sesuai bagi perusahaan harus didasarkan pada kebutuhan pemakai laporan keuangan. Jadi, konsep modal keuangan seharusnya dianut kalau pemakai laporan keuangan terutama berkepentingan dengan pemeliharaan modal nominal atau daya beli dari modal yang diinvestasikan. Namun demikian, kalau pemakai berkepentingan dengan kemampuan usaha perusahaan, seharusnya digunakan konsep modal fisik. Konsep yang dipilih menunjukkan sasaran yang akan dicapai dalam penetapan laba, bahkan meskipun operasionalisasi konsep tersebut tidak terlepas dari kesulitan pengukurannya.

Konsep Pemeliharaan Modal dan Penetapan Laba

104 Konsep modal dalam paragraf 102 menciptakan dua konsep pemeliharaan modal:

- a. *Pemeliharaan modal keuangan.* Menurut konsep ini, laba hanya diperoleh kalau jumlah finansial (atau uang) dari aktiva bersih pada akhir periode melebihi jumlah finansial (atau uang) dari aktiva bersih pada awal periode, setelah memasukkan kembali setiap distribusi kepada, dan mengeluarkan setiap kontribusi dari, para pemilik selama periode. Pemeliharaan modal keuangan dapat diukur baik dalam satuan moneter nominal atau dalam satuan daya beli yang konstan.
- b. *Pemeliharaan modal fisik.* Menurut konsep ini laba hanya diperoleh kalau kapasitas produktif fisik (atau kemampuan usaha) pada akhir periode melebihi kapasitas produktif fisik pada awal periode, setelah memasukkan kembali setiap distribusi kepada, dan mengeluarkan setiap kontribusi dari, para pemilik selama suatu periode.

105 Konsep pemeliharaan modal berkepentingan dengan bagaimana perusahaan mendefinisikan modal yang ingin dipelihara (dipertahankan). Konsep ini mengaitkan konsep modal dengan konsep laba karena memberikan dasar rujukan untuk mengukur laba. Konsep ini juga merupakan prasyarat untuk membedakan antara imbalan modal perusahaan (return on capital) dan pengembalian modal (return of capital); hanya arus masuk aktiva yang melebihi jumlah yang dibutuhkan untuk memelihara modal dapat dianggap laba dan karenanya merupakan imbalan modal. Oleh karena itu, laba merupakan jumlah residual yang tertinggal setelah semua beban (termasuk penyesuaian pemeliharaan modal, kalau ada) dikurangkan pada

penghasilan. Kalau beban melebihi penghasilan, maka jumlah residualnya merupakan kerugian bersih.

106 Konsep pemeliharaan modal fisik memerlukan penggunaan dasar pengukuran biaya kini (current cost). Namun demikian, konsep pemeliharaan modal keuangan tidak memerlukan penggunaan dasar pengukuran tertentu. Pemilihan dasar dalam konsep ini tergantung pada jenis modal keuangan yang ingin dipelihara perusahaan.

107 Perbedaan pokok antara dua konsep pemeliharaan modal ini adalah perlakuan terhadap pengaruh perubahan harga aktiva dan kewajiban perusahaan. Dalam pengertian umum, perusahaan telah memelihara modalnya kalau modal yang dimiliki pada akhir periode sama dengan pada awal periode. Setiap jumlah di atas atau yang melebihi yang diperlukan untuk memelihara modal pada awal tahun merupakan laba.

108 Menurut konsep pemeliharaan modal keuangan yang mendefinisikan modal dalam satuan moneter nominal, laba merupakan kenaikan dalam modal uang nominal selama suatu periode. Jadi, kenaikan harga aktiva yang dimiliki selama suatu periode, yang secara konvensional disebut keuntungan akibat pemilikan (holding gains), secara konseptual disebut laba. Namun demikian, jumlahnya tidak diakui sampai aktiva tersebut dilepaskan dalam transaksi pertukaran. Kalau konsep pemeliharaan modal keuangan didefinisikan dalam satuan daya beli konstan, laba merupakan kenaikan daya beli yang diinvestasikan selama suatu periode. Jadi, hanya bagian dari kenaikan harga aktiva yang melebihi kenaikan tingkat harga umum disebut laba. Sisa kenaikan yang lain diperlakukan sebagai penyesuaian pemeliharaan modal dan, karena itu, merupakan bagian dari ekuitas.

109 Menurut konsep pemeliharaan modal fisik yang mendefinisikan modal dalam kapasitas produktif fisik, laba merupakan kenaikan modal tersebut selama suatu periode. Semua perubahan harga yang mempengaruhi aktiva dan kewajiban perusahaan dipandang sebagai perubahan dalam pengukuran kapasitas produktif fisik perusahaan; karena itu, jumlahnya diperlakukan sebagai penyesuaian pemeliharaan modal yang merupakan bagian ekuitas dan bukan merupakan laba.

110 Pemilihan dasar pengukuran dan konsep pemeliharaan modal akan menentukan model akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan. Model akuntansi yang berbeda menunjukkan derajat relevansi dan keandalan yang berbeda dan, seperti halnya dalam bidang lain, manajemen harus mencari keseimbangan antara relevansi dan keandalan. Kerangka dasar ini berlaku untuk serangkaian model akuntansi dan memberikan bimbingan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang dibentuk menurut model yang dipilih. Dewasa ini Ikatan Akuntan Indonesia tidak bermaksud merumuskan suatu model tertentu kecuali dalam keadaan luar biasa, seperti perusahaan yang melaporkan dalam mata uang di suatu perekonomian yang dilanda hiperinflasi. Namun demikian, hal ini akan ditinjau kembali dengan memperhatikan perkembangan di masa mendatang .