

BAB II

PERLAKUAN AKUNTANSI ATAS BIAYA, ASET, DAN BEBAN

A. Biaya

1. Definisi Biaya

Secara luas, biaya adalah jumlah harga kesepakatan barang atau jasa yang diterima, atau surat berharga yang diterbitkan, dalam transaksi antara dua pihak yang independen. Transaksi yang terjadi antara dua pihak yang independen disebut dengan *arm's-length transaction*, artinya dua pihak yang melakukan kesepakatan memiliki kedudukan yang sama, tidak ada yang lebih dominan serta tidak memiliki hubungan khusus.

Biaya disebut juga *price aggregate* karena istilah ini digunakan untuk menunjukkan jumlah yang dicatat untuk perolehan aset, perolehan jasa, maupun kewajiban perusahaan. *Price aggregate* adalah jumlah moneter objektif yang akan digunakan untuk dasar pencatatan dua pihak yang terlibat dalam transaksi. Penggunaan *price aggregate* tidak menimbulkan kebingungan antara harga beli atau harga jual yang hanya berlaku untuk salah satu pihak.

Price aggregate dapat dimasukkan ke dalam laporan keuangan jika dinyatakan dalam satuan uang. Jika transaksi melibatkan kas, maka penghitungan jumlah itu tidak menjadi masalah. Jika transaksi tidak melibatkan kas, maka penghitungan *price aggregate* harus dilakukan dengan mempertimbangkan esensi dari transaksi tersebut. Pada dasarnya,

biaya ditentukan sebesar nilai tunai seandainya transaksi tersebut melibatkan kas.

Berikut ini disajikan beberapa definisi biaya dalam literatur akuntansi:

- a. Kam mengutip pernyataan FASB *Concepts Statement* No. 3 menyatakan definisi biaya sebagai berikut:

“Cost is the sacrifice incurred in economic activities—that which is given up or forgone to consume, to save, to exchange, to produce, etc.”¹

- b. Suwardjono mengacu pada pendapat Kohler mendefinisi biaya sebagai berikut:

“An expenditure or outlay of cash, other property, capital stock, or services, or the incurring of a liability therefor, identified with goods or services acquired or with any loss incurred, and measured by the amount of cash paid or payable or the market value of other property, capital stock, or services given in exchange or, in other situation, any commonly accepted basis of valuation.”²

- c. Suwardjono mengacu pada pendapat Sprouse dan Moonits mendefinisikan biaya sebagai berikut:

“Cost is a foregoing, a sacrifice made to secure benefit, and is measured by an exchange price.”³

- d. Suwardjono mengacu pada pendapat Grady mengemukakan definisi biaya sebagai berikut:

¹ Kam, 1990, *Accounting Theory*, p. 138.

² Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekrayaan Laporan Keuangan*, p. 682.

³ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekrayaan Laporan Keuangan*, p. 683.

“Cost is the amount, measured in money, or cash expended or other property transferred, capital stock issued, services performed, or a liability incurred, in consideration of goods or services received or to be received. Cost can be classified as unexpired and expired. Unexpired costs (assets) are those which are applicable to the production of future revenues. ...Expired costs are those which are not applicable to the production of future revenues, and for that reason are treated as deductions from current revenues or charged against retained earnings. ... Unexpired cost may be transferred from one classification to another before becoming expired cost as above defined,”⁴

- e. Suwardjono mengacu pada pendapat Anthony, Hawkins, dan Merchant memberi pengertian biaya dan beberapa istilah yang berkaitan dengan terjadinya biaya sebagai berikut:

“Cost is a monetary measurement of the amount of resources used for some purpose. An expenditure is a decrease in an asset (usually cash) or an increase in a liability (often accounts payable) associated with the incurrence of a cost. The expenditures in an accounting period equal the cost of all the goods and services acquired in that period.”⁵

- f. Suwardjono mengutip dari *The Nature of Business Cost—General Concepts*, Bourke mendefinisi biaya sebagai berikut:

“Cost is a general term for measured amount of value purposefully released or to be released in the acquisition or creation of economic resources, either tangible or intangible.”⁶

- g. Suwardjono mengacu pada pendapat Hilton menjelaskan definisi biaya sebagai berikut:

“Cost is the sacrifice made, usually measured by the resources given up, to achieve a particular purpose.”⁷

⁴ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perkayasaan Laporan Keuangan*, p. 683.

⁵ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perkayasaan Laporan Keuangan*, p. 683.

⁶ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perkayasaan Laporan Keuangan*, p. 683.

2. Pengukuran Biaya

Pada dasarnya, biaya diukur dengan nilai sekarang dari sumber ekonomi yang diberikan atau akan diberikan dalam rangka memperoleh barang dan jasa untuk digunakan dalam proses operasi, biasanya disebut dengan nilai pertukaran. Biaya seperti itu sering disebut dengan *historical cost* karena sudah terjadi dan tercatat. Walaupun demikian, pengertian biaya tidak terbatas pada biaya yang sudah terjadi. Biaya dapat juga mengukur objek yang akan terjadi (*future cost*).

Dasar yang digunakan untuk mengukur biaya bukan hanya pengeluaran sumber ekonomi yang telah terjadi. Pengeluaran tersebut mungkin saja baru akan terjadi di masa yang akan datang. Kalau biaya sudah terjadi tetapi pengeluarannya belum terjadi, maka kewajiban akan timbul. Itulah sebabnya kewajiban didefinisikan oleh FASB dalam SFAC No. 6 sebagai ”pengorbanan sumber ekonomi di masa datang yang cukup pasti”. Pengeluaran juga tidak harus berupa kas, tetapi dapat pula berupa sumber ekonomi lain, seperti jasa perusahaan, barang dagangan, atau surat berharga perusahaan.

Harga kesepakatan untuk barang dan jasa yang sudah biasa dipertukarkan menunjukkan nilai tunai barang dan jasa tersebut. Ada kesulitan dalam penentuan biaya apabila barang atau jasa tidak standar. Biaya barang dan jasa seperti ini harus diestimasi nilainya dengan

⁷ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekrayasaan Laporan Keuangan*, p. 683.

mempertimbangkan kondisi transaksi. Jumlah yang ditentukan sebagai biaya dianggap merupakan nilai setara kas.

Biaya yang muncul dari transaksi yang tidak independen bukan merupakan nilai setara kas dari barang atau jasa. Apabila biaya yang disepakati telah melibatkan faktor yang bersifat subjektif, dapat dipastikan bahwa jumlah biaya tersebut tidak menunjukkan nilai yang sebenarnya.

Apabila transaksi pertukaran tidak melibatkan kas tetapi menggunakan aset lain atau saham, maka biaya barang atau jasa yang diterima adalah sebesar nilai setara kas dari aset atau saham yang diserahkan pada saat transaksi. Artinya, jumlah kas yang diterima seandainya aset atau saham dijual dalam transaksi tunai.

Masalah pengukuran biaya muncul jika barang atau jasa yang nilainya sangat tinggi diperoleh tanpa menyerahkan aset, misalnya donasi. Biaya dalam hal ini adalah sebesar nilai setara kas dari barang atau jasa yang diterima. Ada kemungkinan pula, suatu barang diperoleh tanpa sengaja atau dengan pengeluaran yang tidak sebanding dengan nilai barang yang diperoleh. Dalam keadaan yang demikian, biaya adalah sebesar nilai setara kas yang harus diserahkan untuk memperoleh barang dalam keadaan siap pakai.

Pengukuran biaya barang atau jasa yang berasal dari transaksi yang melibatkan penundaan penyerahan kas dihitung sebesar nilai kas yang seharusnya dibayar saat ini seandainya transaksi tersebut adalah

tunai. Akibatnya, biaya tidak selalu sama dengan jumlah yang mungkin dibayar pada saat kewajiban jatuh tempo.

3. Pengakuan Biaya

Pada dasarnya biaya mempunyai dua kedudukan penting, yaitu: (a) sebagai aset dan (b) sebagai pengurang penghasilan (beban). Atas dasar konsep kontinuitas usaha, biaya mula-mula diperlakukan sebagai aset kemudian baru diperlakukan sebagai pengurang penghasilan (beban).

Proses pembebanan biaya pada dasarnya merupakan proses pemisahan biaya. Bagian biaya yang telah diakui sebagai beban pada periode berjalan dan bagian biaya yang akan dilaporkan sebagai aset (diakui sebagai beban periode mendatang) harus dapat ditentukan dengan jelas. Hal ini dilakukan supaya informasi yang dihasilkan akurat.

Ada dua masalah yang muncul sehubungan dengan pemisahan biaya tersebut, yaitu:

- a. Kriteria yang digunakan untuk menentukan biaya tertentu yang harus dibebankan pada penghasilan periode berjalan.
- b. Kriteria yang digunakan untuk menentukan bahwa biaya tertentu ditangguhkan pembebanannya.

Semua biaya dapat ditangguhkan pembebanannya apabila biaya tersebut memenuhi kriteria sebagai aset, yaitu:

- a. Memenuhi definisi aset (memiliki manfaat ekonomi masa depan, dikendalikan perusahaan, berasal dari transaksi masa lalu).

- b. Ada kemungkinan yang cukup bahwa manfaat ekonomi masa mendatang yang melekat pada aset dapat dinikmati oleh entitas yang menguasai.
- c. Besarnya manfaat dapat diukur dengan cukup andal.

Atas dasar hal tersebut, maka biaya yang dikeluarkan memenuhi kriteria sebagai aset dapat ditunda pembebanannya. Apabila terdapat kasus biaya yang jenis pengeluarannya terjadi berulang-ulang setiap periode, maka biaya tersebut dapat langsung dibebankan pada periode terjadinya. Kondisi ini tidak berlaku untuk akun persediaan dan perskot beban.

4. Pelaporan Biaya

Biaya dilaporkan sebesar nilai pertukarannya. Biaya yang ditangguhkan pembebanannya akan dikapitalisasikan dan dilaporkan di neraca sebagai aset. Biaya yang dibebankan pada periode berjalan dilaporkan di laporan laba rugi sebagai pengurang penghasilan.

B. Aset

1. Definisi Aset

Aset perlu didefinisikan karena definisi tersebut akan digunakan untuk mengidentifikasi peristiwa ekonomi yang harus diukur, diakui, dan dilaporkan di dalam neraca. Banyak definisi yang dikemukakan untuk menunjukkan arti dari aset. Meskipun ada perbedaan dalam definisi

tersebut, namun semuanya tetap mengarah pada karakteristik umum yang melekat pada aset. Karakteristik tersebut adalah:

- a. Adanya manfaat di masa mendatang (pemakaian dapat berbeda-beda seperti potensi jasa dan sumber-sumber ekonomi)
- b. Adanya pengorbanan ekonomi untuk memperoleh aset
- c. Berkaitan dengan entitas tertentu
- d. Menunjukkan proses akuntansi
- e. Berkaitan dengan dimensi waktu
- f. Berkaitan dengan karakteristik keterukuran

Berikut ini disajikan beberapa definisi aset dalam literatur akuntansi:

- a. Hendriksen dan van Breda mengacu pada pendapat John Canning mendefinisikan aset sebagai berikut:

*“...any future service in money or any future service convertible into money . . . the beneficial interest in which is legally or equitably secured to some person or set of persons. Such a service is an asset only to that person or set of persons to whom it runs.”*⁸

- b. Hendriksen dan van Breda mengutip pernyataan *Accounting Terminology Bulletins* (ATB) No. 1 mengemukakan definisi aset sebagai berikut:

*“Assets were essentially defined as debit balances carried forward upon a closing of books.”*⁹

⁸ Hendriksen dan van Breda, 1992, *Accounting Theory*, p. 452.

⁹ Hendriksen dan van Breda, 1992, *Accounting Theory*, p. 454.

- c. Suwardjono mengutip pernyataan *Accounting Principles Board* dalam APB *Statement* No. 4 mendefinisikan aset sebagai berikut:

“Assets—economic resources of an enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles. Assets also include certain deferred charges that are not resources but that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles.”¹⁰

- d. Suwardjono mengutip pernyataan *Australian Accounting Standards Board* (AASB) dalam *Statement of Accounting Concepts* No. 4 memberikan definisi tentang aset sebagai berikut:

“Assets are service potential or future economic benefits controlled by the reporting entity as a result of past transaction or other past events.”¹¹

- e. Kam mengutip pernyataan FASB dalam *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 6 menyatakan definisi aset:

“Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.”¹²

- f. Suwardjono mengutip pernyataan *International Accounting Standards Committee* (IASC) mengemukakan definisi aset:

“An asset is a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.”¹³

¹⁰ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 253.

¹¹ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 252.

¹² Kam, 1990, *Accounting Theory*, p. 101.

¹³ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 252.

- g. IAI dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK) menjabarkan definisi aset sebagai berikut:

“Aset 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.”¹⁴

Berdasarkan definisi yang dikemukakan oleh FASB, aset mempunyai tiga karakteristik utama:

- a. Ada manfaat ekonomi, baik secara individual maupun dengan aset lainnya, yang dapat mengakibatkan aliran kas masuk di masa yang akan datang secara langsung maupun tidak langsung.
- b. Entitas tertentu yang mempunyai aset dapat mengendalikan manfaat ekonomi dari aset tersebut.
- c. Transaksi atau peristiwa yang memberikan hak pada suatu entitas untuk mengendalikan manfaat ekonomi dari aset telah terjadi.

2. Pengukuran Aset

Aset diukur sebesar harga pertukaran (*exchange price*). *Exchange price* ini diperoleh dari pasar (*market*). Suatu entitas berada dalam dua jenis pasar, yaitu pasar tempat entitas membeli aset dan pasar tempat entitas menjual aset. Berdasarkan hal tersebut, terdapat dua jenis ukuran yaitu *input value* dan *output value*.

¹⁴ Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan per 1 September 2007, Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 49

a. *Input Value*

Input value adalah sejumlah kas atau aset lain yang harus diserahkan untuk memperoleh aset yang akan digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan. Dalam *input value* ada tiga macam ukuran, yaitu:

i. *Historical Input Costs*

Historical cost adalah *aggregate price* yang dibayar perusahaan untuk memperoleh hak milik dan penggunaan aset, termasuk semua pembayaran yang diperlukan sampai aset tersebut dapat dipergunakan. Ukuran ini sebesar jumlah yang diserahkan pada saat transaksi terjadi. Apabila yang diserahkan bukan berupa kas, maka *historical cost* dari aset yang diterima adalah sebesar harga jual tunai saat ini dari aset yang diserahkan.

Ada tiga jenis *historical cost*, yaitu *prudent costs*, *standard costs*, dan *original cost*. *Prudent costs* hanya melaporkan pengeluaran-pengeluaran yang bersifat normal atau wajar untuk memperoleh suatu aset. *Standard costs* melaporkan pengeluaran-pengeluaran yang seharusnya untuk memproduksi pada kapasitas tertentu atau tingkat efisiensi tertentu. *Original cost* melaporkan sejumlah pengeluaran yang dilakukan oleh pihak yang pertama kali memperoleh dan mempergunakan suatu aset.

ii. *Current Input Costs*

Current input costs adalah nilai pertukaran yang semestinya dibayarkan apabila aset sejenis atau penggantinya dibeli saat ini. Apabila ada pasar di mana aset yang sama dibeli dan dijual, maka harga pertukarannya dapat diperoleh. Dengan demikian harga pertukaran akan menggambarkan dengan tepat nilai aset bersangkutan.

Penentuan *current input costs* sering kali tidak mudah dilakukan. Ada tiga ukuran yang dapat digunakan, yaitu *appraisal value*, *fair value*, dan *net realizable value less normal markup*. *Appraisal value* adalah estimasi nilai sekarang dari aset yang dilakukan dengan menggunakan suatu metode dan prosedur yang sistematis. *Fair value* adalah suatu nilai yang ditentukan oleh suatu lembaga atau entitas hukum berkaitan dengan tujuan-tujuan tertentu. *Net realizable value less normal markup* adalah selisih estimasi harga jual produk dengan estimasi biaya-biaya untuk menyelesaikan dan memasarkan produk. Pengukuran *input value* menggunakan nilai tersebut setelah dikurangi dengan laba kotor (*markup*).

iii. *Discounted Future Input Costs*

Discounted future input costs digunakan apabila harga dalam kontrak jual beli aset akan dibayar nanti. *Cost* aset diukur sebesar nilai tunai dari jumlah yang akan dibayar atau harga

kontrak. Apabila jangka waktu pembayarannya tidak terlalu lama, maka tidak perlu dinilaitunaikan karena tingkat diskontonya tidak material.

b. *Output Value*

Output value adalah sejumlah kas atau aset lain yang diterima perusahaan apabila suatu aset keluar dari unit usaha tersebut karena suatu pertukaran. Dalam *output value* ada empat macam ukuran, yaitu:

i. *Net Realizable Values*

Net realizable values adalah harga jual saat ini dikurangi dengan nilai semua biaya yang akan terjadi pada saat penyelesaian, penjualan, serta pengiriman produk. Jumlah ini sering kali sulit ditentukan karena harus mengestimasi biaya-biaya untuk menyelesaikan, menjual, dan mengirim produk. Kesulitan yang lain adalah laba bersih transaksi dilaporkan sebelum seluruh kegiatan perusahaan yang berkaitan dengan penjualan selesai dilaksanakan.

ii. *Current Cash Equivalents*

Current cash equivalents adalah harga jual aset perusahaan saat ini apabila aset tersebut dijual dalam transaksi penjualan normal.

iii. *Liquidation Values*

Liquidation values adalah harga jual aset perusahaan dalam keadaan likuidasi. Keadaan tersebut mengakibatkan harga jual ini lebih rendah dari *current cash equivalent*. Syarat penggunaan *liquidation values* antara lain aset sudah kehilangan manfaat normalnya, usang, dan tidak dapat memenuhi kapasitas produksi normal; perusahaan akan menghentikan produksi di waktu yang akan datang; serta aset tersebut sudah tidak mempunyai pasar lagi.

iv. *Discounted Future Cash Receipts or Service Potentials*

Discounted future cash receipts or service potentials mengukur aset berdasarkan nilai tunai dari arus kas yang akan diterima di masa yang akan datang dari penggunaan aset ini.

Selain *input value* dan *output value*, dasar pengukuran lain untuk aset yaitu *lower-of-cost-or-market*. *Lower-of-cost-or-market* ini merupakan gabungan dari *input* dan *output values*. Istilah *market* dapat mengacu pada *input* maupun *output price*. Ketika digunakan untuk mengukur persediaan, maka *market* biasanya mengacu pada *replacement cost (input)*. Ketika digunakan untuk mengukur investasi jangka pendek, maka *market* biasanya mengacu pada harga jual (*output*).

Berikut ini disajikan berbagai dasar pengukuran aset menurut SAK¹⁵:

a. Biaya Historis

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan.

b. Biaya Kini (*Current Cost*)

Aset dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang seharusnya dibayar bila aset yang sama atau setara aset diperoleh sekarang.

c. Nilai Realisasi/Penyelesaian (*Realizable/Settlement Value*)

Aset dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aset dalam pelepasan normal (*orderly disposal*).

d. Nilai Sekarang (*Present Value*)

Aset 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.

3. Pengakuan Aset

Berikut ini disajikan tentang pengakuan aset menurut SAK¹⁶:

“Aset diakui dalam neraca kalau besar kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aset tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Aset tidak diakui dalam neraca kalau pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin mengalir ke dalam

¹⁵ Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan per 1 September 2007, Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 100

¹⁶ Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan per 1 September 2007, Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 89-90

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 aset.”

Suatu jumlah rupiah atau biaya diakui sebagai aset apabila jumlah rupiah tersebut timbul akibat transaksi, kejadian, atau keadaan yang mempengaruhi aset. Pada umumnya pengakuan aset dilakukan bersamaan dengan adanya transaksi, kejadian, atau keadaan tersebut. Di samping memenuhi definisi aset, kriteria keterukuran, keberpautan, dan keterandalan harus dipenuhi pula.

Chariri dan Ghazali mengutip pernyataan FASB dalam SFAC No. 5 menyatakan pengakuan suatu pos didasarkan pada empat kriteria sebagai berikut¹⁷:

a. Definisi (*Definition*)

Suatu pos akan masuk dalam struktur akuntansi apabila memenuhi definisi elemen laporan keuangan.

b. Keterukuran (*Measurability*)

Suatu pos harus memiliki makna tertentu yang relevan dan dapat diukur jumlahnya dengan reliabilitas yang tinggi.

c. Relevansi (*Relevance*)

Informasi yang terdapat (terkandung) dalam pos tersebut memiliki kemampuan untuk membuat suatu perbedaan dalam keputusan yang diambil pemakai laporan keuangan.

¹⁷ Chariri dan Ghazali, 2005, *Teori Akuntansi*, p. 147.

d. Reliabilitas (*Reliability*)

Informasi yang dihasilkan harus sesuai dengan keadaan yang digambarkan atau direpresentasikan, dapat diuji kebenarannya (*verifiable*) dan netral.

Keempat hal yang dikemukakan FASB di atas merupakan kriteria pengakuan (*recognition criteria*). Praktik menunjukkan bahwa banyak aturan yang digunakan untuk mengidentifikasi aset tertentu yang dapat diuraikan menjadi beberapa kriteria. Oleh karena itu, perlu dibuat perbedaan antara aturan pengakuan (*recognition rules*) dengan kriteria pengakuan (*recognition criteria*). Aturan pengakuan menunjukkan aturan khusus yang digunakan untuk mengidentifikasi aset tertentu. Kriteria pengakuan merupakan pedoman umum yang digunakan untuk memformulasikan aturan pengakuan.

Suwardjono mengacu pada Sterling, Belkaoui menunjukkan kondisi perlu (*necessary*) dan kondisi cukup (*sufficient*) yang merupakan penguji (*tests*) yang cukup rinci untuk mengakui aset, yaitu¹⁸:

a. Deteksi adanya aset (*detection of existence test*)

Untuk mengakui aset, harus ada transaksi yang menandai timbulnya aset.

b. Sumber ekonomi dan kewajiban (*economic resources and obligation test*)

Untuk mengakui aset, suatu objek harus merupakan sumber ekonomi yang langka, dibutuhkan, dan berharga.

¹⁸ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 287-289.

c. Berkaitan dengan entitas (*entity association test*)

Untuk mengakui aset, kesatuan usaha harus mengendalikan atau menguasai objek aset.

d. Mengandung nilai (*non-zero magnitude test*)

Untuk mengakui aset, suatu objek harus mempunyai manfaat yang dapat ditentukan besarnya secara moneter.

e. Berkaitan dengan waktu pelaporan (*temporal association test*)

Untuk mengakui aset, semua penguji di atas harus dipenuhi pada tanggal pelaporan (tanggal neraca).

f. Verifikasi (*verification test*)

Untuk mengakui aset, harus ada bukti pendukung untuk meyakinkan bahwa kelima penguji di atas dipenuhi.

Keenam hal tersebut biasa disebut dengan aturan pengakuan (*recognition rules*) yang merupakan petunjuk teknis atau prosedur untuk menerapkan empat kriteria pengakuan (*recognition criteria*) FASB. Aturan tersebut diperlukan karena kriteria pengakuan sifatnya konseptual dan umum. Penerapan aturan pengakuan di atas berkaitan dengan masalah apakah suatu biaya dikapitalisasi (*capitalized*) atau dibebankan (*expensed*). Apabila aturan pengakuan di atas tidak dipenuhi, maka biaya harus diperlakukan menjadi pengurang penghasilan sebagai beban.

4. Pelaporan Aset

Pada umumnya aset dilaporkan sebesar nilai pertukarannya dengan mempertimbangkan objektivitas penilaian dan relevansi terhadap aliran kas. Aset dilaporkan di neraca sesuai dengan dasar pengukurannya masing-masing. Setiap dasar pengukuran mempunyai keunggulan dan

kelemahan, serta kondisi keterterapannya. Perusahaan biasanya menggunakan *historical cost* untuk melaporkan aset tetapnya. *Present value* digunakan untuk melaporkan piutang dan investasi jangka panjang. Beberapa aset dapat dilaporkan dengan menggabungkan antara dasar pengukuran yang satu dan lainnya. Persediaan dilaporkan di neraca sebesar nilai terendah dari biaya historis atau nilai realisasi bersih (*lower of cost or net realizable value*).

C. Beban

1. Definisi Beban

Beban adalah perubahan *unfavorable* pada aset atau kewajiban yang mengurangi laba. Tidak semua perubahan aset atau kewajiban yang *unfavorable* adalah beban. Apabila menggunakan definisi penghasilan sebagai “*product of the enterprise*”¹⁹, maka beban adalah penggunaan barang dan jasa untuk menghasilkan penghasilan. Pada awalnya, suatu entitas bisnis mempunyai sumber daya (*resources*) berupa tenaga kerja, barang/bahan, dan dana. Entitas akan menggunakan sumber daya tersebut untuk menciptakan penghasilan. Beban akan timbul apabila entitas telah menggunakan sumber daya tersebut dan produk yang tercipta telah ditransfer ke luar.

¹⁹ Tuanakotta (1984, p. 154) mengutip pendapat Paton dan Littleton mendefinisikan penghasilan sebagai “*product of the enterprise*”, yaitu penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan dalam suatu periode tertentu.

Berikut ini disajikan beberapa definisi beban dalam literatur akuntansi:

- a. Kam mengutip pernyataan FASB dalam SFAC No. 6 mendefinisikan beban sebagai berikut:

*"Expenses are outflows or other using up of assets or incurrences of liabilities (or a combination of both) during a period from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity's ongoing major or central operations."*²⁰

- b. Suwardjono mengutip pernyataan APB dalam APB Statement No. 4 memberikan definisi beban sebagai berikut:

*"Expenses—gross decreases in assets or gross increases in liabilities recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles that result from those types of profit-directed activities of an enterprise that can change owners' equity."*²¹

- c. Suwardjono mengacu pada pendapat Sprouse dan Moonits mendefinisikan beban sebagai berikut:

*"Expense is the decrease in net assets as a result of the use of economic services in the creation of revenues or the imposition of taxes by governmental unit."*²²

- d. Suwardjono mengacu pada pendapat Hilton menjelaskan definisi beban sebagai berikut:

*"An expense is the consumption of assets for the purpose of generating revenue."*²³

²⁰ Kam, 1990, *Accounting Theory*, p. 277.

²¹ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasa Laporan Keuangan*, p. 398.

²² Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasa Laporan Keuangan*, p. 399.

e. Kam mengemukakan definisi beban sebagai berikut:

“Expenses are decreases in the value of assets or increases in the value of liabilities or stockholders’ equity that represent the cost of using up goods or services by the entity to generate revenue for the current period.”²⁴

f. Suwardjono mengutip pernyataan IASC memaparkan definisi beban sebagai berikut:

“Expenses are decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to equity participants.”²⁵

g. IAI dalam SAK menjabarkan definisi beban sebagai berikut:

“Beban (expenses) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk pemasukan atau penambahan aset atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.”²⁶

Dari definisi-definisi di atas, definisi yang dikemukakan IAI (IASB) sejalan dengan definisi yang diajukan Kam. Keduanya mendefinisikan beban dari sudut pandang peristiwa moneter (penurunan aset, kenaikan kewajiban atau kenaikan ekuitas). Definisi FASB cenderung agak berbeda dengan definisi yang dikemukakan Kam. Antara definisi FASB dan Kam terdapat tiga perbedaan sudut pandang.

²³ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 400.

²⁴ Kam, 1990, *Accounting Theory*, p. 277.

²⁵ Suwardjono, 2005, *Teori Akuntansi, Perekayasaan Laporan Keuangan*, p. 399.

²⁶ Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan per 1 September 2007, Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 70

Pertama, definisi yang diajukan FASB tidak menunjukkan perbedaan yang jelas antara peristiwa moneter dan peristiwa fisik. Perlu diketahui bahwa laba, penghasilan, dan beban saling berkaitan erat dengan nilai dari suatu objek ekonomi tertentu (jumlah rupiah aset yang dihasilkan dan dijual). Penghasilan dan beban memiliki sifat moneter karena dihasilkan dari peristiwa yang menyebabkan perubahan nilai dari objek ekonomi tersebut. Beban menunjukkan peristiwa moneter yang berasal dari pemakaian barang dan jasa (peristiwa fisik) dalam kegiatan operasional perusahaan.

Apabila diperhatikan, jelas terlihat bahwa FASB lebih menekankan pada peristiwa fisik, yaitu penjualan barang atau produk yang dihasilkan. Penggunaan istilah “pemakaian barang dan jasa” (*using up goods or services*) lebih tepat daripada istilah “pemakaian aset” (*using up of assets*).²⁷ Barang dan jasa yang diperoleh perusahaan memang bukan merupakan aset. Tidak semua barang atau jasa akan dicatat sebagai aset, tetapi ada sebagian barang atau jasa tersebut yang langsung dibebankan.

Kedua, pemakaian aset harus menunjukkan adanya suatu biaya yang dinyatakan keluar (dikonsumsi) sebagai beban. Hal ini sesuai dengan alasan yang dikemukakan sebelumnya bahwa beban menunjukkan adanya perubahan nilai. Perubahan nilai menunjukkan

²⁷ Kam, 1990, *Accounting Theory*, p. 278.

pengorbanan yang dilakukan suatu entitas dalam memperoleh penghasilan. Apabila tidak ada biaya, maka beban tidak akan timbul.

Ketiga, apabila dilihat dari pandangan tradisional, definisi yang dikemukakan FASB menunjukkan bahwa beban hanya dihasilkan dari pemakaian aset untuk tujuan menghasilkan penghasilan pada periode berjalan. Apabila prinsip *matching* dilakukan dengan tepat, maka proses pembebanan harus ditunda lebih dahulu sebagai aset, selama pemanfaatan jasa masa sekarang dapat membantu menghasilkan penghasilan pada periode yang akan datang. FASB tidak menunjukkan kondisi tersebut.

Walaupun terdapat beberapa perbedaan, tetapi ada pula persamaan dari definisi-definisi tersebut. Setiap biaya yang dinyatakan keluar dalam rangka memperoleh penghasilan disebut dengan beban. Setiap biaya yang dimaksud tersebut mencakup baik biaya yang telah dikapitalisasikan menjadi aset terlebih dahulu setelah itu baru dibebankan maupun biaya yang langsung dibebankan tanpa dicatat terlebih dahulu sebagai aset.

2. Pengukuran Beban

Beban diukur sesuai dengan nilai barang dan jasa (*resources*) yang digunakan untuk menciptakan penghasilan. Ukuran barang dan jasa ini sesuai dengan nilainya pada saat digunakan untuk menciptakan penghasilan. Nilai barang dan jasa menggunakan *exchange value*. Atribut pengukuran yang sering digunakan antara lain:

a. *Historical Cost*

Pengukuran beban yang konvensional adalah menggunakan *historical cost*. Atribut pengukuran ini dianggap paling objektif dan dapat diuji kebenarannya (*verifiable*). *Historical cost* menunjukkan jumlah paling rendah yang harus dikeluarkan pada saat terjadinya transaksi. Kelemahan *historical cost* adalah tidak mencerminkan nilai saat ini yang sebenarnya.

b. *Replacement Cost*

Salah satu alasan mengapa beban semestinya diukur berdasar nilai sekarang adalah karena penghasilan diukur berdasar nilai saat dijual. Barang dan jasa yang dikonsumsi untuk menciptakan penghasilan diukur berdasarkan nilai barang dan jasa seandainya diperoleh saat ini.

c. *Opportunity Costs of Current Cash Equivalents*

Nilai sekarang dari barang dan jasa yang telah dikonsumsi untuk penghasilan dapat diukur berdasarkan nilai barang atau jasa seandainya dijual saat ini. Nilai ini menunjukkan *opportunity cost* karena entitas memilih untuk memiliki barang dan jasa ini untuk penghasilan bukan untuk dijual, sehingga entitas kehilangan kesempatan untuk memperoleh kas dari penjualan barang dan jasa tersebut.

3. Pengakuan Beban

Berdasarkan definisinya, beban diakui pada saat barang atau jasa dikonsumsi atau digunakan dalam proses untuk memperoleh penghasilan. Dasar akrual mengakui beban pada saat telah terjadi transfer produk yang dihasilkan oleh beban tersebut. Dasar akrual mensyaratkan ada hubungan atau asosiasi antara penghasilan dengan bebannya.

Berdasarkan konsep *matching*, beban diakui pada periode yang sama dengan penghasilan yang dihasilkan oleh beban tersebut. *Committee on the matching concept* bentukan *American Accounting Association* (1964) mendefinisikan *matching* sebagai proses untuk melaporkan beban atas dasar hubungan sebab-akibat antara beban dan penghasilan. Ada jenis beban yang memiliki kaitan langsung dengan penghasilan, sementara ada beban lainnya yang tidak dapat dikaitkan secara langsung dengan penghasilan. Berkaitan dengan hal tersebut, *matching* dibedakan menjadi dua jenis:

a. *Direct Matching* atau *Product Matching*

- ↳ *Matching* untuk beban yang terjadi untuk menghasilkan produk utama perusahaan (*product cost*) dengan penghasilan dari produk tersebut pada saat yang sama. Misalnya adalah beban produksi yaitu harga pokok penjualan dan beban purna jual seperti beban garansi dan beban premium (hadiah).
- ↳ Beberapa jenis pengeluaran yang mempunyai hubungan dengan penghasilan di masa yang akan datang, tetapi tidak termasuk

product cost (misal *organizational cost*) dialokasi ke periode-periode yang menerima manfaat tersebut. Contohnya adalah beban depresiasi dan beban amortisasi.

b. *Indirect Matching* atau *Period Matching*

- ☞ Mengakui beban pada periode di mana beban tersebut terjadi. *Matching* dalam hal ini bukan merupakan asosiasi antara penghasilan dan beban.
- ☞ Beban periodik yang tidak langsung berkaitan dengan penghasilan dan beban ini diperlukan untuk operasi perusahaan, misalnya beban administrasi dan pemasaran.
- ☞ Beban ini tidak berkaitan dengan penghasilan di waktu yang akan datang atau manfaat di masa mendatang.

Berikut ini disajikan pengakuan beban menurut SAK²⁸:

“Beban diakui dalam laporan laba rugi kalau penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aset atau kenaikan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal.

Beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar hubungan langsung antara biaya yang timbul dan pos penghasilan tertentu diperoleh.

Jika manfaat ekonomi diharapkan timbul selama beberapa periode akuntansi dan hubungannya dengan penghasilan hanya dapat ditentukan secara luas atau tidak langsung, beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar prosedur alokasi yang rasional dan sistematis.

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 aset.

²⁸ Ikatan Akuntan Indonesia. Standar Akuntansi Keuangan per 1 September 2007, Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 94-98

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

4. Pelaporan Beban

Pelaporan beban tidak dapat dilepaskan dari pelaporan pendapatan. Beban dilaporkan di laporan laba rugi sebagai pengurang dari pendapatan. Beban dilaporkan sebesar nilai yang digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan.