PENDAPATAN MENURUT STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN NO. 23

RUSTAM
Fakultas Ekonomi
Jurusan Akuntansi
Universitas Sumatera Utara

A. Pengertian Pendapatan

Akuntansi merupakan keg\iatan jasa yang berfungsi menyediakan informasi keuangan suatu badan usaha tertentu. Informasi ini disajikan dalam laporan keuangan yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan laba ditahan, laporan perubahan posisi keuangan serta catatan atas laporan keuangan.

Neraca menunjukkan posisi keuangan suatu perusahaan pada suatu waktu tertentu, dimana informasi yang tersedia berupa informasi harta, kewajiban serta modal. Perhitungan laba rugi menunjukkan pendapatan yang diperoleh, biaya yang dikeluarkan serta hasil usaha yang diperoleh dalam suatu periode yang terakhir pada tanggal yang tertera di neraca. Laporan perubahan posisi keuangan menyajikan kegiatan pembiayaan dan investasi perusahaan.

Dalam beberapa dasawarsa belakangan ini, perhatian pada perhitungan laba rugi semakin dirasakan manfaatnya. Dengan adanya informasi mengenai pendapatan, maka dapat membandingkan antara modal yang tertanam dengan penghasilan sebagai alat untuk mengukur kinerja efisiensi perusahaan dan dapat memprediksi distribusi dividen di neraca yang akan datang.

Pendapatan sebagai salah satu elemen penentuan laba rugi suatu perusahaan belum mempunyai pengertian yang seragam. Hal ini disebabkan pendapatan biasanya dibahas dalam hubungannya dengan pengukuran dan waktu pengakuan pendapatan itu sendiri.

Secara garis besar konsep pendapatan dapat ditinjau dua segi, yaitu :

1. Menurut ilmu ekonomi
2. Menurut ilmu akuntansi

ad. 1. Menurut ilmu ekonomi

Pendapatan menurut ilmu ekonomi merupakan nilai maksimum yang dapat dikonsumsi oleh seseorang dalam suatu periode dengan mengharapkan keadaan yang sama pada akhir periode seperti keadaan semula. Pengertian tersebut menitikberatkan pada total kuantitatif pengeluaran terhadap konsumsi selama satu periode. Dengan kata lain, pendapatan adalah jumlah harta kekayaan awal periode ditambah keseluruhan hasil yang diperoleh selama satu periode, bukan hanya yang dikonsumsi.

Definisi pendapatan menurut ilmu ekonomi menutup kemungkinan perubahan lebih dari total harta kekayaan badan usaha pada awal periode, dan menekankan pada jumlah nilai statis pada akhir periode. Secara garis besar pendapatan adalah jumlah harta kekayaan awal periode ditambah perubahan penilaian yang bukan diakibatkan perubahan modal dan hutang.

ad. 2. Menurut ilmu akuntansi

Banyak konsep pendapatan didifinisikan dari berbagai literatur akuntansi dan teori akuntansi. Namun pada dasarnya konsep pendapatan dapat ditelusuri dari dua sudut pandang, yaitu :

©2002 digitized by USU digital library

a. Pandangan yang menekankan pada pertumbuhan atau peningkatan jumlah aktiva yang timbul sebagai hasil dari kegiatan operasional perusahaan. Pendekatan yang memusatkan perhatian kepada arus masuk atau inflow adalah Revenue is an inflow of assets in the form of cash, receivables of other property for customer or client, which results from sales of merchandises or rendering of services, or from investment for instance, interest may be carned on bonds or saving deposit. Pandangan yang menekankan kepada penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan serta penyerahan barang dan jasa atau outflow.

Vernon Kam menyatakan Revenue is the gross increase in the value of asset and capital and that the increase eventually pertain to cash.

For the primary operations of the business, the cash inflow is created mainly by the production and sale of the output of the firm.

Kam berpendapat, bahwa pendapatan adalah kenaikan kotor dalam jumlah atau nilai aktiva dan modal, dan biasanya kenaikan tersebut berwujud aliran kas masuk ke unit usaha. Aliran kas masuk ini terjadi terutama akibat penciptaan melalui produksi dan penjualan output perusahaan.

Konsep dasar pendapatan pada dasarnya adalah suatu proses mengenai arus penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan selama jangka waktu tertentu. The basic concept of revenue is that it is a flow process the creation of goods and services by an enterprises during specific internal of time. Konsep pendapatan sering dilihat melalui pengaruhnya terhadap ekuitas pemilik. Berbagai definisi yang timbul sering merupakan kombinasi konsep-konsep tersebut.

FASB SFAC No.6 memberikan pemahaman pendapatan adalah Revenues are inflow or other enhancemant of assets of an entity or settlements of it's liability (or combination of both) from delivery or producing goods, rendering, services, or other activities that constitute the entity's on going major or central operations.

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

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

Pemfokusan kegiatan perusahaan terhadap kegiatan utama yang berakibat kepada kenaikan aktiva atau pengurangan hutang dan yang dapat merubah modal tersebut pendapatan dalam arti sempit.

Dilihat dari arti sempit, untuk kenaikan ekuitas yang berasal dari transaksi periferal atau insidental pada suatu entitas dan semua transaksi lain dan kejadian serta situasi lain yang mempekerjakan entitias kecuali yang dihasilkan dari pendapatan atau investasi pemilik disebut keuntungan.

Gains are increases in equity (net assets) from peripheral or incidental transaction of an entity except those that result from revenues or investment by owner.

Sedangkan Granof dan Belll mendefinisikan keuntungan sebagai berikut : Gains are increases in net assets from transactions that are not typical of firm day-to-day transaction.

©2002 digitized by USU digital library

B. Karakteristik Pendapatan

Pendapatan diakibatkan oleh kegiatan-kegiatan perusahaan dalam memanfaatkan faktor-faktor produksi untuk mempertahankan diri dan pertumbuhan. Seluruh kegiatan perusahaan yang menimbulkan pendapatan secara keseluruhan disebur earning process. Secara garis besar earning process menimbulkan dua akibat yaitu pengaruh positif atau pendapatan dan keuntungan dan pengaruh negatif atau beban dan kerugian. The activity of earning process creates two effect, possitive stream (revenues and gains) and negative stream (expenses and loses).

Selisih dari keduanya nantinya menjadi laba atau income dan rugi atau less. Pendapatan umumnya digolongkan atas pendapatan yang berasal dari kegiatan normal perusahaan dan pendapatan yang bukan berasal dari kegiatan normal perusahaan.

Pendapatan dari kegiatan normal perusahaan biasanya diperoleh dari hasil penjualan barang ataupun jasa yang berhubungan dengan kegiatan utama perusahaan. Pendapatan yang bukan berasal dari kegiatan normal perusahaan adalah hasil di luar kegiatan utama perusahaan yang sering disebut hasil non operasi. Pendapatan non operasi biasanya dimasukkan ke dalam pendapatan lain-lain, misalnya pendapatan bunga dan deviden.

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

1. Sumber pendapatan

Jumlah rupiah perusahaan bertambah melalui berbagai cara tetapi tidak semua cara tersebut mencerminkan pendapatan. Tambahan jumlah rupiah aktiva perusahaan dapat berasal dari transaksi modal; laba dari penjualan aktiva yang bukan barang dagangan seperti aktiva tetap; surat berharga; ataupun penjualan anak atau cabang perusahaan; hadiah, sumbangan atau penemuan; revaluasi aktiva tetap; dan penjualan produk perusahaan. Dari semua transaksi di atas, hanya transaksi atas penjualan produk saja yang dapat dianggp sebagai sumber utama pendapatan walaupun laba atau rugi mungkin timbul dalam hubungannya dengan penjualan aktiva selain produk utama perusahaan.

2. Produk dan kegiatan utama perusahaan

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

Terkadang, produk yang dihasilkan secara insidental bila dihubungkan dengan kegiatan utama perusahaan atau yang timbul tidak tetap, sering dipandang sebagai elemen pendapatan non operasi, maka pemberian pembatasan tentang epndapatan sangat perlu, untuk itu produk perusahaan harus diartikan meliputi seluruh jenis barang atau jasa yang disediakan atau diserahkan kepada konsumen tanpa memandang jumlah rupiah relatif tiap jenis produk tersebut atau sering tidaknya produk tersebut atau sering tidaknya produk tersebut dihasilkan.

3. Jumlah rupiah pendapatan dan proses penandingan

Pendapatan merupakan jumlah rupiah dari harga jual per satuan kali kuantitas terjual. Perusahaan umumnya akan mengharapkan terjadinya laba yaitu jumlah rupiah pendapatan lebih besar dari jumlah biaya yang dibebankan. Laba atau

©2002 digitized by USU digital library

rugi yang terjadi baru akan diketahui setelah pendapatan dan beban dibandingkan. Setelah biaya yang dibebankan secara layak dibandingkan dengan pendapatan maka tampaklah jumlah rupiah laba atau pendapatan neto.

C. Kriteria pengakuan pendapatan

Pengakuan sebagai pencatatan suatu item dalam perkiraan-perkiraan dan laporan keuangan seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian. Pengakuan itu termasuk penggambaran suatu item baikd alam kata-kata maupun dalam jumlahnya, dimana jumlah mencakup angka-angka ringkas yang dilaporkan dalam laporan keuangan.

Empat kriteria mendasar yang harus dipenuhi sebelum suatu item dapat diakui adalah :

1. Definsi item dalam pertanyaan harus memenuhi definisi salah satu dari tujuh unsur laporan keuangan yaitu aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian.
2. Item tersebut harus memiliki atribut relevan yang dapat diukur secara andal, yaitu karakteristik, sifat atau aspek yang dapat dikuantifikasi dan diukur.
3. Relevansi informasi mengenai item tersebut mampu membuat suatu perbedaan dalam pengambilan keputusan.
4. Reliabilitas informasi mengenai item tersebut dapat digambarkan secara wajar dapat diuji, dan netral.

Empat kriteria pengakuan di atas, diterapkan pada semua item yang akan diakui pada laporan keuangan. Namun SFAC No.5 menyatakan persyaratan yang lebih mengikat dalam hal pengakuan komponen laba dan pada pengakuan perubahan lainnya dalam aktiva atau kewajiban.

Sebagai tambahan pada empat kriteria pengakuan secara umum yang telah dijelaskan sebelumnya, pendapatan dan keuntungan umumnya diakui apabila :

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

Pendapatan direalisasikan ketika kas diterima untuk barang dan jasa yang dijual. Pendapatan itu dapat direalisasikan ketiga klaim atas kas (misalnya, aktiva non kas seperti piutang usaha atau wesel tagih) diterima yang ditentukan dapat segera dikonversikan ke dalam kas tertentu.

Kriteria ini juga dipenuhi jika produk tersebut adalah suatu komoditas, seperti emas, dimana ada pasar publik untuk jumlah tak terhingga, dan produk tersebut dapat dibeli dan dijual pada harga pasar yang telah diketahui.

Pendapatan dihasilkan ketika perusahaan secara mendasar menyelesaikan semua yang harus dilakukannya agar dikatakan menerima manfaat dari pendapatan yang terkait. Secara umum pendapatan diakui ketiga proses menghasilkan laba diselesaikan atau sebenarnya belum diselesaikan selama biaya-biaya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses menghasilkan laba dapat diestimasi secara tepat.

©2002 digitized by USU digital library

D. Pengukuran dan Pengakuan Pendapatan Menurut Standar Akuntansi Keuangan NO.23.

Kemampuan dari akuntansi memberi suatu informasi yang baik dapat dilihat dari kemampuannya untuk memberikan konsep pengakuan pendapatan dengan tepat sehingga membantu pemakai dalam mengambil keputusan.

Standar Akuntansi Keuangan NO.23 mendefinisikan pendapatan sebagai berikut :

Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama satu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

Penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pendapatan hanya terdiri dari arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang diterima perusahaan itu sendiri, di luar dari pernyataan di atas yang tidak memiliki manfaat ekonomi dalam peningkatan ekuitas bagi perusahaan dikeluarkan dari pendapatan.

Saat menentukan pendapatan diakui dapat ditinjau dari besar kemungkiman manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke perusahaan dapat diukur dan diprediksikan dengan normal.

1. Pengukuran pendapatan

Pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima. Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dengan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima perusahaan dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan oleh perusahaan. Pada umumnya imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau yang dapat diterima. Namun jika terdapat perbedaan antara nilai wajar dan jumlah nominal, maka imbalan tersebut diakui sebagai pendapatan bunga. Nilai wajar disini dimaksudkan sebagai suatu jumlah dimana kegiatan mungkin ditukarkan atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memakai dan berkeinginan untuk meakukan transaksi wajar, kemungkinan kurang dari jumlah nominal kas yang diterima atau dapat diterima.

Barang yang dijual atau jasa yang diberikan untuk diperkirakan atau barter dengan barang atau jasa yang tidak sama, maka pertukaran dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan. Tetapi bila barang atau jasa yang dipertukarkan untuk barang atau jasa dengan sifat dan nilai yang sama maka pertukaran tersebut tidak dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan.

2. Pengakuan pendapatan

Pendapatan yang timbul dari kegiatan normal perusahaan memiliki identifikasi tertentu. Menurut PSAK No.23 kriteria pengakuan pendapatan biasanya diterapkan secara terpisah kepada setiap transaksi, namun dalam keadaan tertentu adalah perlu untuk menerapkan kriteria pengakuan tersebut kepada komponen-komponen yang dapat diidentifikasi secara terpisah dari suatu transaksi tunggal supaya mencerminkan substansi dari transaksi tersebut. Sebaliknya, kriteria pengakuan diterapkan pada dua atau lebih transaksi bersama-sama bila transaksi tersebut terikat sedemikian rupa sehingga pengaruh komersialnya tidak dapat dimengerti tanpa melihat rangkaian transaksi tertentu secara keseluruhan.

Pendapatan dari penjualan barang harus segera diakui bila seluruh kriteria berikut ini terpenuhi :

©2002 digitized by USU digital library

- Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memudahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli;
- Perusahaan tidak lagi mengelola atau pengendalian efektif atas barang yang dijual;
- Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan handal;
- Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir ke perusahaan tersebut;
- Biaya yang akan terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan handal.

Bila salah satu kriteria di atas tidak dipenuhi, maka pengakuan pendapatan harus ditangguhkan. Pendapatan tidak diakui apabila perusahaan tersebut menahan resiko dari kepemilikan, antara lain :

- Bila perusahaan menahan kewajiban sehubungan dengan pelaksanaan suatu hal yang tidak memuaskan yang tidak dijamin sebagaimana lazimnya;
- Bila penerimaan pendapatan dari suatu penjualan tertentu tergantung pada pendapatan pembeli yang bersumber dari penjualan barang yang bersangkutan;
- Bila pengiriman barang tergantung pada instalasinya, dan instalasi tersebut merupakan bagian signifikan dari kontrak yang belum diselesaikan oleh perusahaan; dan
- Bila pembeli berhak untuk membatalkan pembelian berdasarkan alasan yang ditentukan dalam kontrak dan perusahaan tidak dapat memastikan apakah akan terjadi return.

Pendapatan dan transaksi penjualan jasa dapat diestimasi atas tugas yang disepakati perusahaan. Pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut diakui pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan, penjualan jasa dapat diakui dengan metode persentase penyelesaian, bila memenuhi seluruh kondisi berikut :

- Jumlah pendapatan dapat diukur dengan handal;
- Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan;
- Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal; dan
- Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya tidak menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Suatu perusahaan dapat membuat estimasi yang andal setelah perusahaan tersebut dapat dipisah dengan kekuatan hukum berkenaan dengan jasa yang diberikan dan diterima oleh pihak-pihak tersebut, antara lain :

- Hak masing-masing pihak yang pelaksanaannya dapat dipaksakan dengan kekuatan hukum yang berkenaan dengan jasa yang diberikan dan diterima pihak-pihak tersebut;
- Imbalan yang harus dipertukarkan; dan
- Cara dan persyaratan penyelesaian.

Tingkat penyelesaian suatu transaksi dapat ditentukan dengan berbagai metode, tergantung pada sifat transaksi, metode tersebut dapat meliputi :

- Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan.
- Jumlah pendapatan dapat diukur dengan handal.
- Pendapatan atas bunga, royalti, dan deviden ini diakui dengan menggunakan dasar tersebut.
- Bunga harus diakui atas dasar proporsi waktu yang memperhitungkan hasil efektif aktiva tersebut.

©2002 digitized by USU digital library

- Royalti harus diakui atas dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan.
- Dalam metode biaya (cost method), deviden tunai harus diakui bila hak pemegang saham untuk menerima pembayaran diterapkan.

2. Masalah pengukuran dan pengakuan pendapatan

a. Masalah pengukuran pendapatan

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

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

Keterbatasan pengukuran pendapatan dapat timbul karena data akuntansi disajikan berdasarkan asumsi bahwa data itu relevan. Meramalkan pada masa yang akan datang pada umumnya tidak pasti, maka sulit menetapkan pengukuran yang relevan untuk tujuan ini.

Namun, ketidakmampuan untuk membuat pengukuran pendapatan yang terandal dan atribut khusus yang dianggap relevan dapat juga disebab oleh kurangnya teknik pengukuran yang terandal dan ketidakmampuan untuk menemukan prosedur pengukuran pendapatan yang menjelaskan secara layak atribut yang sedang diukur.

b. Masalah pengakuan pendapatan

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

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

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

Salah satu kesulitan utama konsep realisasi adalah bahwa realisasi mempunyai arti berbeda-beda bagi setiap orang. Di dalam pengertian yang lebih luas, istilah ini digunakan hanya untuk mengartikan pengakuan pendapatan. Tetapi banyak para ahli menggunakan istilah realisasi tersebut dalam arti memandangnya sebagai aturan khusus yang cocok bagi pelaporan transaksi, sedangkan yang lain

©2002 digitized by USU digital library

akan memasukkan semua kenaikan nilai tanpa mempermasalahkan jenis dan sumbernya.

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

DAFTAR PUSTAKA

Dykman, Thomas R., **Akuntansi Intermediate**, Edisi Ketiga, Jilid Satu, terjemahan Munir Ali, Erlangga, Jakarta, 2000.

Granof, Michael H., Philip W., Bell, **Financial Accounting Principles and Issues**, Fourth Edition, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, 1991.

Hadibroto, S., Sukadam, Sudardjat, **Akuntansi Intermediate**, PT. Ichtiar Baru Van Hoeve, Jakarta, 1985.

Harahap, Sofyan Safri, **Teori Akuntansi**, PT. Raja Grafindo Perseda, Jakarta, 1993.

Hendriksen, Eldon S., **Accounting Theory**, Fifth Edition, Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1990.

Kam, Vernon, **Accounting Theory**, Edisi Kedua, terjemahan Suwardjono, BPFE, Yogyakarta, 1998.

Niswonger, C.Rollin, Fess, Philip E., **Prinsip-Prinsip Akuntansi**, Edisi Ketujuhbelas, Erlangga, Jakarta, 1999.

Smith, Jay M., Skousen, K.Fred, **Akuntansi Intermediate Volume Komprehensive**, Edisi Kesebilan, Jilid Dua, terjemahan Alfonsus Sirait, Erlangga, Jakarta, 1993.

FASB APB Statement No.4, **Basic Concept and Accounting Principle Underlying Financial Statements of Business Enterprise**, AICPA Inc., New York, 1970.

FASB, **Accounting Standard Original Pronoucements**, Juli 1973 - Juli 1984, New York, 1984.

FASB, **Statement of Financial Accounting Concept NO.5**, "Recognation and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises, Norwalk, 1984.

FASB, **SFAC No.5**, Edisi Kedua, terjemahan Suwardjono, BPFE, Yogyakarta, 1989.

FASB, **Statement of Financial Accounting Concept No.6**, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises", Norwalk, 1985.

©2002 digitized by USU digital library

Ikatan Akuntan Indonesia, **Standar Akuntansi Keuangan**, Buku Dua, Salemba Empat, Jakarta, 1994.

©2002 digitized by USU digital library