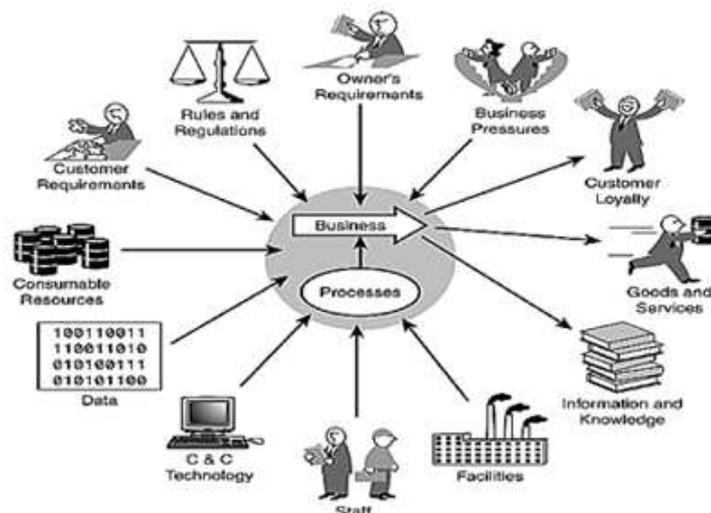


## BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Proses Bisnis

Setiap perusahaan atau organisasi selalu memiliki proses bisnis yang dilakukan untuk menghasilkan dan mengelola produk atau jasa yang ditawarkan kepada pelanggan. Proses merupakan kumpulan dari aktifitas yang bertujuan mengolah masukan menjadi suatu keluaran yang dibutuhkan. Hasil atau output dari suatu proses terkadang dibutuhkan oleh proses-proses yang lain untuk menghasilkan output yang berbeda dan selanjutnya secara keseluruhan proses-proses tersebut menghasilkan output yang melayani pihak eksternal yaitu pelanggan. Output inilah yang disebut dengan produk atau jasa.

Menurut *BusinessDictionary.com*, proses bisnis (*business process*) adalah segala jenis proses pelayanan dan proses-proses yang mendukung proses produksi. Proses bisnis berisi kumpulan aktifitas (*tasks*) yang saling berhubungan satu sama lain untuk menghasilkan suatu keluaran yang mendukung pada tujuan dan sasaran strategis dari organisasi. Secara umum, proses bisnis dapat diilustrasikan seperti pada Gambar 2.1.



**Gambar 2.1 Ilustrasi Proses Bisnis**

Sumber: <http://pipiew.wordpress.com/2007/11/29/proses-bisnis>

Proses bisnis terbagi menjadi beberapa proses yaitu :

1. Proses bisnis inti/utama, yaitu proses yang diselenggarakan untuk melayani pelanggan pengguna produk atau jasa
2. Proses bisnis pendukung, yaitu proses yang diselenggarakan untuk melayani pelanggan internal (karyawan perusahaan)
3. Proses bisnis manajemen, yaitu proses dimana perusahaan menyusun rencana, mengorganisasikan dan mengendalikan sumber daya yang ada.
4. Proses *network* bisnis, yaitu proses yang diselenggarakan untuk pemasok, pemberi pinjaman, investor, pemerintah ataupun masyarakat umum.

## **2.2 Akuntansi dan Prinsip-prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum**

Warren, Fess, dan Reeve (2008) mendefinisikan akuntansi sebagai sebuah sistem informasi yang menyediakan laporan kepada individu-individu atau kelompok yang bervariasi mengenai aktivitas sebuah organisasi atau entitas. Sementara itu Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) berpendapat bahwa akuntansi juga bisa saja dipikirkan sebagai “bahasa bisnis” karena merupakan alat di mana hampir semua informasi bisnis dikomunikasikan. Oleh karenanya proses akuntansi meliputi pengidentifikasian, pengukuran dan pengkomunikasian informasi keuangan tentang suatu entitas ekonomi kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Akuntansi, lebih spesifik lagi akuntansi keuangan (*financial accounting*) merupakan proses yang berakhir pada pembuatan laporan keuangan. Pemakai laporan keuangan meliputi investor, kreditor, manajer, serikat pekerja, dan badan-badan pemerintah.

Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyatakan bahwa penyelenggaraan akuntansi sampai dengan hasilnya berupa laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen. Sementara itu, pemakai dari laporan keuangan tersebut memiliki kebutuhan yang beragam terhadap berbagai jenis informasi. Untuk memenuhi kebutuhan itu, maka perlu disajikan laporan keuangan bertujuan umum (*general purposes financial statement*) yang diharapkan akan menyajikan secara wajar, jelas dan lengkap operasi keuangan perusahaan. Agar tujuan tersebut dapat tercapai maka perlu seperangkat standar yang dapat diterima umum dan dipraktekkan secara universal. Tanpa standar seperti itu, perusahaan akan

membuat standar-standar mereka sendiri dan pemakai laporan keuangan harus dapat memahami praktik-praktik akuntansi serta pelaporan unik dari setiap perusahaan. Selain itu, laporan keuangan dari setiap perusahaan juga sulit untuk dapat diperbandingkan. Seperangkat standar dan prosedur umum tersebut dinamakan Prinsip-prinsip Akuntansi yang Diterima Umum (*Generally Accepted Accounting Principle-GAAP*).

Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyebut bahwa dewasa ini terdapat dua standar akuntansi yang diterima penggunaannya secara internasional dan memberikan pengaruh cukup signifikan bagi penyusunan standar akuntansi di berbagai negara di dunia, yaitu US GAAP (standar akuntansi di Amerika Serikat) yang dibuat oleh *Financial Accounting Standard Board* (FASB) dan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) yang dibuat oleh *International Accounting Standard Board* (IASB). IASB adalah sebuah badan swasta independen yang bekerja untuk mencapai keseragaman dalam prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan oleh perusahaan dan organisasi lainnya untuk pelaporan keuangan di seluruh dunia.

Sebuah survey yang bertajuk “*GAAP Convergence 2002*” yang dilakukan oleh 6 KAP besar yaitu *BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, and Pricewaterhouse Coopers* menyatakan bahwa antara kedua standar tersebut memang terdapat beberapa perbedaan namun akhir-akhir ini kedua lembaga pembuat standar tersebut sedang berusaha untuk semakin mengurangi perbedaan yang ada. IASB dan FASB menyetujui bahwa mengkonvergensi IFRS dan US GAAP merupakan tujuan utama mereka karena dunia yang semakin mengglobal membutuhkan sebuah kerangka akuntansi yang berlaku umum di seluruh dunia.

Seiring dengan kebutuhan tersebut, dewasa ini IFRS semakin mendapat tempat dan mulai digunakan sebagai dasar bagi penyusunan standar akuntansi di banyak negara. Survey tersebut juga mendapatkan temuan bahwa IASB dipandang sebagai organisasi yang memadai dan layak untuk mengembangkan sebuah bahasa akuntansi yang global yang menyediakan informasi keuangan yang berkualitas tinggi serta mendorong transparansi.

### 2.3 Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Menurut IFRS karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai. Karakteristik kualitatif laporan keuangan diatur oleh IASB dalam *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan) sementara FASB mengatur dalam SFAC No. 2 tentang *Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Menurut Epstein dan Jermakowicz (2008), kerangka dasar yang dibuat oleh IASB mengambil dari *US Conceptual Framework* yang dibuat oleh FASB. Oleh karenanya keduanya tidak terlalu berbeda.

FASB sebagaimana dikutip oleh Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) berpendapat bahwa karakteristik kualitatif dari informasi akuntansi akan membedakan informasi yang lebih baik (lebih berguna) dengan informasi yang inferior (kurang berguna bagi tujuan pelaporan keuangan). Hal ini dikarenakan pemilihan metode akuntansi yang tepat, jumlah dan jenis informasi yang harus diungkapkan serta penyajiannya melibatkan penentuan alternatif mana yang menyediakan informasi paling bermanfaat untuk pengambilan keputusan.

*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* yang diterbitkan IASB menyatakan bahwa terdapat empat karakteristik kualitatif pokok atas laporan keuangan yaitu:

1. Dapat Dipahami

Kualitas penting informasi dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pemakai yang diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar.

2. Relevan

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

### 3. Keandalan

Informasi juga harus andal (*reliable*) artinya bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (*faithful representation*). Agar dapat diandalkan, informasi harus memperhatikan faktor-faktor berikut:

- a. Penyajian Jujur, yaitu informasi harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- b. Substansi Mengungguli Bentuk, yaitu sebuah peristiwa perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya.
- c. Netralitas, yaitu informasi harus diarahkan pada kebutuhan umum pemakai, dan tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu.
- d. Pertimbangan Sehat, yaitu penyusun laporan keuangan harus menggunakan pertimbangan sehat (*prudence*) dalam penyusunan laporan keuangan terutama berhubungan dengan suatu ketidakpastian yang dihadapi.
- e. Kelengkapan, yaitu informasi dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialitas dan biaya.

### 4. Dapat Dibandingkan

Informasi harus dapat dibandingkan, artinya pemakai harus dapat memperbandingkan:

- a. laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan.
- b. laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

Ketaatan pada standar akuntansi keuangan akan membantu pencapaian daya banding. Berhubung pemakai ingin membandingkan posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan antar periode, maka perusahaan perlu menyajikan informasi periode sebelumnya dalam laporan keuangan.

## 2.4 Penyajian Laporan Keuangan

Untuk memenuhi karakteristik *comparability* (dapat diperbandingkan), IASB menyusun IAS 1 tentang *Presentation of Financial Statements*. IAS 1 ini mengatur hal-hal yang dipersyaratkan dalam penyajian laporan keuangan secara menyeluruh, petunjuk untuk struktur dari laporan keuangan serta persyaratan minimum mengenai isi dari laporan keuangan. IAS 1 terakhir kali direvisi pada 6 September 2007 dan mulai berlaku untuk periode akuntansi yang dimulai pada atau setelah tanggal (*annual periods beginning on or after*) 1 Januari 2009. Adopsi lebih awal diperbolehkan.

IAS 1 yang terakhir direvisi pada tahun 2007 mensyaratkan bahwa satu set laporan keuangan yang lengkap terdiri:

1. Sebuah *statement of financial position* pada akhir periode. Laporan ini pada IAS 1 versi sebelumnya menggunakan judul "*balance sheet*", sedangkan pada IAS 1 revisi menggunakan judul "*statement of financial position*"
2. Sebuah *statement of comprehensive income* untuk satu periode. Komponen dari *profit* atau *loss* dapat disajikan sebagai bagian dari *statement of comprehensive income*, atau disajikan dalam *income statement* yang terpisah. Jika *income statement* disajikan, maka laporan tersebut menjadi bagian dari satu set laporan keuangan yang lengkap. *Income statement* ditampilkan persis sebelum *statement of comprehensive income*.
3. Sebuah *statement of change in equity* untuk satu periode
4. Sebuah *statement of cash flow* untuk satu periode. IAS 1 versi sebelumnya menggunakan judul "*cash flow statement*", sedangkan pada IAS 1 revisi menggunakan judul "*statement of cash flow*"
5. Catatan (*Notes*), yang terdiri dari rangkuman kebijakan akuntansi yang penting dan informasi penjelas lainnya

Perusahaan dibolehkan untuk menggunakan judul untuk laporan keuangan mereka di luar yang dinyatakan oleh IAS 1 tersebut.

Selain itu IAS 1 juga mengatur beberapa hal lain seperti penggunaan asumsi *going concern*, *accrual basis of accounting* (kecuali untuk laporan arus kas), pelarangan melakukan *offsetting*, frekuensi pelaporan, informasi komparatif serta konsistensi dalam pelaporan.

Beberapa konsep penyajian yang disebutkan di dalam IAS 1 di antaranya adalah *materiality and aggregation* yang menyatakan bahwa dalam penyajian laporan keuangan, setiap item yang serupa (*similar*) jika jumlahnya material maka harus disajikan terpisah dalam laporan keuangan. Sementara item yang tidak serupa (*dissimilar*) boleh digabungkan hanya jika secara individual tidak material. Konsep yang lain adalah *offseting* di mana aktiva dan kewajiban, serta penghasilan dan beban, tidak diperbolehkan untuk di-offset kecuali diminta atau diperbolehkan oleh IFRS. IAS 1 juga mensyaratkan bahwa informasi komparatif harus diungkapkan sehubungan dengan periode sebelumnya untuk seluruh jumlah yang dilaporkan dalam laporan keuangan, kecuali standar menentukan lain. Jika jumlah informasi komparatif diubah atau diklasifikasi ulang, maka diperlukan pengungkapan atas hal tersebut.

Struktur dan isi laporan keuangan secara umum harus dengan jelas mengidentifikasi:

- a. laporan keuangan (*the financial statements*)
- b. perusahaan yang membuat laporan (*the reporting enterprise*)
- c. apakah merupakan laporan perusahaan ataukah grup
- d. tanggal atau periode yang dicakup (*the date or period covered*)
- e. mata uang pelaporan (*the presentation currency*)
- f. tingkat ketelitian/presisi (*the level of precision*), misalnya dalam ribuan, jutaan dsb.

#### **2.4.1 Penyajian *Statement of Comprehensive Income***

*Comprehensive income* untuk sebuah periode adalah *profit atau loss* untuk periode tersebut ditambah *comprehensive income* lain yang diakui dalam periode tersebut. Sebagai hasil dari revisi IAS 1 pada tahun 2003, sekarang standar menggunakan '*profit or loss*' dan tidak lagi '*net profit or loss*' untuk terminologi "*the bottom line of the income statement*".

Sehubungan dengan penyajian *comprehensive income*, perusahaan dapat memilih alternatif penyajian sebagai berikut:

- a. Satu laporan, yaitu *statement of comprehensive income* saja, atau

- b. Dua laporan, yaitu sebuah *income statement* yang menampilkan komponen dari *profit* atau *loss* serta sebuah *statement of comprehensive income* yang dimulai dengan *profit or loss (bottom line of the income statement)* dan menampilkan komponen dari *other comprehensive income*

IAS 1 menetapkan bahwa dalam *statement of comprehensive income* harus termasuk item-item minimum sebagai berikut:

- a. Pendapatan (*revenue*)
- b. Biaya-biaya pendanaan (*finance costs*)
- c. Pembagian profit atau loss (*share of the profit or loss*) kepada perusahaan asosiasi atau *joint ventures* yang dihitung dengan *equity method*
- d. Beban pajak (*tax expense*)
- e. Discontinued operation, termasuk nilai total dari (i) *profit atau loss* (setelah pajak) dari *discontinued operations* dan (ii) Keuntungan atau kerugian (*gains or loss*) yang diakui (setelah pajak) dalam pelepasan aktiva atau atau group yang dinyatakan sebagai *discontinued operations*
- f. *Profit or loss*
- g. Masing-masing komponen dari *other comprehensive income* yang diklasifikasikan berdasar sifatnya
- h. Pembagian *other comprehensive income* kepada perusahaan asosiasi atau *joint ventures* yang dihitung dengan *equity method*
- i. *Total comprehensive income*

Item tambahan dapat ditambahkan untuk penyajian yang lebih wajar atas hasil operasi perusahaan.

#### **2.4.2 Penyajian Statement of Financial Position**

Sebuah entitas secara normal harus menyajikan laporan posisi keuangan yang diklasifikasikan, yaitu memisahkan aktiva dan kewajiban ke dalam kategori lancar dan tidak lancar (*current and noncurrent*). Jika penyajian berdasarkan likuiditas menyediakan informasi yang dapat diandalkan dan lebih relevan mungkin pemisahan *current/noncurrent* dapat dihilangkan.

IAS 1 menyebutkan bahwa item-item minimum yang harus ada pada *statement of financial position* adalah:

- a. *property, plant and equipment*
- b. *investment property*
- c. *intangible assets*
- d. *financial assets*
- e. *investments yang dihitung dengan equity method*
- f. *biological assets*
- g. *inventories*
- h. *trade and other receivables*
- i. *cash and cash equivalents*
- j. *assets held for sale*
- k. *trade and other payables*
- l. *provisions*
- m. *financial liabilities*
- n. *liabilities and assets for current tax*
- o. *deferred tax liabilities and deferred tax assets*
- p. *liabilities included in disposal groups*
- q. *non-controlling interests, disajikan dengan equity method*
- r. *issued capital and reserves attributable to owners of the parent*

Item tambahan dapat ditambahkan untuk penyajian yang lebih wajar atas posisi keuangan perusahaan.

IAS 1 tidak menentukan format dari *Statement of Financial Position*. Aktiva dapat disajikan bagian lancar (*current*) kemudian tidak lancar (*non current*), atau sebaliknya, kewajiban dan ekuitas dapat disajikan bagian lancar (*current*) kemudian tidak lancar (*non current*) kemudian *equity*, atau sebaliknya. Penyajian dengan pendekatan *net asset (assets minus liabilities)* diperbolehkan. Pendekatan “*Long-term financing approach*” yang banyak digunakan di United Kingdom dan beberapa negara lain (*fixed assets + current assets - short term payables = long-term debt plus equity*) juga diperbolehkan.

### **2.4.3 Penyajian Statement of Cash Flow**

*Statement of cash flows* memberikan analisis atas perubahan dalam *cash* (kas) dan *cash equivalent* (setara kas) selama satu periode. Kas dan Setara Kas

terdiri dari kas di tangan, deposito jangka pendek, serta investasi jangka pendek yang mudah dicairkan setiap saat menjadi sejumlah kas, dan mempunyai resiko yang tidak signifikan atas perubahan nilai.

Dalam penyajian *Statement of Cash Flows*, *Cash flows* harus dianalisis antara aktivitas atau kegiatan operasi (*operating*), investasi (*investing*) dan pendanaan (*financing*). Beberapa prinsip kunci yang diatur dalam IAS 7 sehubungan dengan penyajian *statement of cash flows* adalah sebagai berikut:

- a. *operating activities* adalah aktivitas utama dalam menghasilkan pendapatan dari perusahaan yang bukan merupakan aktivitas *investing* atau *financing*, sehingga *operating cash flows* termasuk *cash* yang diterima dari pelanggan dan kas yang dibayarkan kepada supplier dan pegawai
- b. *investing activities* adalah perolehan dan pelepasan (*acquisition and disposal*) dari aktiva jangka panjang (*long-term assets*) dan investasi lain yang tidak termasuk ke dalam *cash equivalents*
- c. *financing activities* adalah aktivitas yang mengubah *equity capital* dan *borrowing structure* perusahaan
- d. bunga dan dividen yang diterima dan dibayarkan dapat diklasifikasikan ke dalam arus kas kegiatan operasi, investasi, atau pendanaan, sepanjang diklasifikasikan secara konsisten dari periode ke periode
- e. arus kas karena pajak atas penghasilan secara normal diklasifikasikan dalam kegiatan operasi, kecuali secara spesifik dapat diidentifikasi sebagai kegiatan pendanaan atau investasi
- f. untuk arus kas kegiatan operasi, penyajian dengan metode langsung (*direct method*) disarankan, tetapi metode tidak langsung (*indirect method*) juga dapat diterima.
- g. Arus kas dari kegiatan investasi dan and pendanaan harus dilaporkan pada nilai kotor (*gross*) untuk tiap-tiap jenis penerimaan kas dan pengeluaran kas utama kecuali untuk beberapa kasus dapat dilaporkan dengan *net basis*
- h. transaksi investasi dan pendanaan yang tidak memerlukan penggunaan kas harus dikeluarkan dari *statement of cash flows*, tetapi mereka harus diungkapkan terpisah dalam laporan keuangan

- i. komponen *cash and cash equivalents* harus diungkapkan, dan jumlahnya menunjukkan rekonsiliasi dengan dengan jumlah yang dilaporkan dalam *statement of financial position*
- j. jumlah *cash and cash equivalents* yang ditahan oleh perusahaan tidak tersedia untuk digunakan harus diungkapkan

## 2.5 Akuntansi untuk Klub Sepakbola

Sebagaimana umumnya sebuah organisasi, sebuah klub sepakbola juga dituntut untuk memberikan pelaporan tentang situasi keuangannya. FIFA sebagai organisasi tertinggi federasi sepakbola tingkat internasional mengeluarkan berbagai peraturan yang harus ditaati oleh para anggotanya di seluruh dunia. Salah satu peraturan yang dimuat dalam *FIFA Regulations Club Licensing* adalah peraturan yang terdapat pada *Article 10* mengenai *financial criteria*. FIFA menyatakan bahwa penyiapan dan penyajian laporan keuangan bisa berbeda tiap entitas pada negara yang berbeda karena perbedaan sosial, ekonomi dan dalam peraturan perundangan sehingga implementasi dari *financial criteria* dalam peraturan pada masing-masing negara akan memberikan tantangan bagi anggota, baik asosiasi maupun klub. Tujuan dari *financial criteria* ini adalah:

1. Meningkatkan kemampuan ekonomi dan keuangan dari klub
2. Meningkatkan transparansi dan kredibilitas klub
3. Memberikan perlindungan terhadap kreditor

Implementasi dari *financial criteria* diharapkan akan memberi peningkatan jangka pendek maupun jangka panjang untuk klub dan dunia sepakbola secara umum. Bagi klub, *financial criteria* diharapkan membantu klub untuk:

1. Memperbaiki standar dan kualitas manajemen keuangan dan aktivitas perencanaan
2. Memungkinkan pengambilan keputusan yang lebih baik oleh manajemen
3. Meningkatkan keuangan klub dan kredibilitas bisnis dengan para *stakeholders*
4. Memperbaiki stabilitas keuangan
5. Meningkatkan kemampuan memperoleh pendapatan dan dalam pengelolaan biaya.

Sehubungan dengan *financial criteria* ini, sebagai bagian kepatuhan klub dalam mengikuti kompetisi, beberapa kriteria minimum harus terpenuhi. Untuk pemenuhan atas *financial criteria* tersebut, sebuah klub sepakbola membutuhkan penyelenggaraan akuntansi bagi klubnya. Dan seiring dengan kebutuhan akan akuntansi tersebut, maka dibutuhkan prinsip akuntansi yang berlaku umum bagi sebuah klub sepakbola. Namun tidak seperti beberapa industri yang secara khusus mendapat pembahasan dalam suatu standar akuntansi, untuk industri sepakbola tidak mendapatkan pembahasan secara spesifik, sehingga klub sepakbola harus bisa menyaring dan memilih dari berbagai standar mana yang memadai untuk diaplikasikan.

Meski demikian, situs *OPPapers.com* yang melansir suatu penelitian mengenai *Accounting For Football Club* menyatakan bahwa meskipun seluruh akuntan dapat mengadopsi aturan akuntansi yang diterima umum, namun tiap industri memiliki karakteristiknya masing-masing. Itulah kenapa diperlukan pengetahuan yang spesifik tentang sebuah industri sehingga bisa diputuskan serangkaian aturan akuntansi yang paling memungkinkan untuk diaplikasikan agar menggambarkan dengan baik situasi keuangan sebuah perusahaan. Dalam sebuah industri sepakbola, karakteristik khususnya adalah fluktuasi dalam pendapatan dan laba yang disebabkan ketidakpastian dalam industri ini. Sebuah klub dapat mendapatkan jumlah uang yang besar pada tahun sekarang namun bisa saja tahun depan akan kehilangan uang dalam jumlah besar pula. Ketidakpastian ini didorong oleh hasil yang tidak pasti yang diperoleh sebuah klub dari pertandingan liga, padahal pendapatan klub biasanya sangat tergantung dari hasil tim sepakbolanya pada kompetisi yang diikuti.

### **2.5.1 Akuntansi untuk Pendapatan Klub Sepakbola**

Ketika sepakbola sudah menjadi sebuah industri, maka sumber pendapatan sebuah klub sepakbola bisa sangat bervariasi, bukan lagi dari penjualan tiket namun juga dari sumber-sumber lain seperti penjualan merchandise, sponsor, hak siar televisi, uang penampilan dan hadiah serta dari penjualan pemain. Fakta di atas mengungkapkan betapa pentingnya pemahaman atas apa saja yang bisa masuk ke dalam kategori pendapatan, kapan harus diakui, berapa nilai yang harus diakui dan bagaimana penyajiannya dalam laporan keuangan.

### 2.5.1.1 Definisi Pendapatan

Dalam Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan IFRS dinyatakan bahwa *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. Lebih lanjut dijelaskan bahwa 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. Sementara itu 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. Keuntungan meliputi, misalnya, pos yang timbul dalam pengalihan aktiva tak lancar. Jika diakui dalam laporan laba rugi, keuntungan biasanya dicantumkan terpisah karena informasi mengenai pos tersebut berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Menurut *IAS No 18* tentang *Revenue*, pendapatan didefinisikan sebagai arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal. Sementara itu Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) mendefinisikan *revenue (pendapatan)* sebagai arus masuk atau peningkatan aktiva sebuah entitas atau penyelesaian kewajiban (atau kombinasi dari keduanya) selama satu periode yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, penyerahan jasa, atau aktivitas lain yang merupakan operasi utama entitas tersebut yang terjadi terus-menerus.

### 2.5.1.2 Pengakuan Pendapatan

Secara umum menurut IAS 18, pendapatan diakui bila besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke perusahaan dan manfaat ini dapat diukur dengan andal. Sementara itu Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 tentang *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business*

*Enterprises* sebagaimana dikutip oleh Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyatakan bahwa pendapatan diakui ketika pendapatan terealisasi (*realized*) atau dapat direalisasi (*realizable*) atau telah dihasilkan (*earned*). Pendapatan dikatakan terealisasi ketika sebuah perusahaan menukarkan barang dan jasa untuk kas atau klaim atas kas (piutang). Pendapatan dikatakan dapat terealisasi ketika aktiva yang diterima perusahaan dalam pertukaran dapat segera dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas. Sementara itu pendapatan dikatakan telah dihasilkan (*earned*) ketika sebuah perusahaan secara substansial telah melakukan yang harus dilakukan untuk mendapatkan hak atas manfaat yang direpresentasikan oleh pendapatan.

IAS 18 menjelaskan lebih lanjut bahwa kriteria pengakuan diterapkan secara terpisah kepada setiap transaksi. Namun dalam keadaan tertentu 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-transaksi tersebut terikat sedemikian rupa sehingga pengaruh komersialnya tidak dapat dimengerti tanpa melihat kepada rangkaian transaksi tersebut secara keseluruhan.

Untuk kasus pendapatan dari penjualan barang, pendapatan harus diakui bila seluruh kondisi berikut dipenuhi:

- (a) perusahaan telah memindahkan risiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli;
- (b) perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
- (c) jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal;
- (d) besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut; dan
- (e) biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.

Pada umumnya, pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan bersamaan waktunya dengan pemindahan hak milik atau pemindahan penguasaan atas barang tersebut kepada pembeli. Pendapatan diakui hanya bila besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada perusahaan.

Sementara itu untuk kasus penjualan jasa, bila hasil suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi dengan andal bila seluruh kondisi berikut ini dipenuhi:

- (a) jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal;
- (b) besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan;
- (c) tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal; dan
- (d) biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

#### **2.5.1.3 Pengukuran Pendapatan**

IAS 18 menjelaskan bahwa pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima. Sementara yang dimaksud dengan *nilai wajar* adalah suatu jumlah, untuk itu suatu aktiva mungkin ditukar atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length transaction*).

Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan 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, bila arus masuk dari kas atau setara kas ditangguhkan, nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau yang dapat diterima.

#### **2.5.1.4 Penyajian atau Pengungkapan Pendapatan**

Sehubungan dengan pengungkapan pendapatan, IAS 18 menyatakan bahwa perusahaan harus mengungkapkan:

- (a) kebijakan akuntansi yang dianut untuk pengakuan pendapatan termasuk metode yang dianut untuk menentukan tingkat penyelesaian transaksi penjualan jasa;
  - (b) jumlah setiap kategori signifikan dari pendapatan yang diakui selama periode tersebut
  - (c) jumlah pendapatan yang berasal dari pertukaran barang atau jasa dimasukkan dalam setiap kategori yang signifikan dari pendapatan;
  - (d) pendapatan yang ditunda pengakuannya
- IAS 18 juga mengharuskan suatu perusahaan juga untuk mengungkapkan setiap keuntungan dan kerugian kontinjen.

### **2.5.2 Akuntansi untuk Pemain Sepakbola**

Pembahasan mengenai akuntansi sebuah klub sepakbola tidak terlepas dari pembahasan mengenai akuntansi untuk pemain sepakbola. Devi (2004) menjelaskan bahwa agar sebuah klub sepakbola bisa bertahan atau memperoleh laba sebesar-besarnya, maka klub harus meningkatkan nama klub sehingga akan menarik sponsor, meningkatkan nilai hak siar televisi, menambah penerimaan dari uang hadiah serta menambah pendukung fanatik. Salah satu cara meningkatkan nama klub adalah dengan pencapaian prestasi. Prestasi bisa diraih di antaranya melalui pembentukan tim yang baik. Tim yang baik umumnya dibentuk dengan pemain yang berkualitas, karena semakin berkualitas pemain yang dimiliki, serta semakin solid sebuah tim maka peluang untuk menjadi juara akan semakin besar pula. Pemain yang berkualitas dapat diperoleh dengan berbagai cara, yaitu membeli, meminjam atau mengembangkan pemain-pemain muda lewat sekolah sepakbola yang dimiliki klub. Pembelian pemain biasanya dilakukan lewat mekanisme transfer.

Setiap pemain pada sebuah klub, baik yang diperoleh dengan cara pembelian, peminjaman maupun berasal dari pembinaan pemain muda, terikat dengan sebuah kontrak yang mengikat secara hukum dalam jangka waktu tertentu dan dapat diperpanjang jika telah habis jangka waktunya. Pemain yang terikat kontrak berkewajiban untuk memberikan jasanya kepada klub dengan berkontribusi dalam pertandingan. Pemain tersebut tidak dapat berhenti bermain atau berpindah klub tanpa seijin klub pemilik.

Berdasarkan paparan di atas, Devi (2004) berpendapat bahwa pemain sepakbola adalah aset yang sangat berharga bagi sebuah klub sepakbola sehingga semestinya pemain tersebut terdapat di neraca sebuah klub sepakbola. Namun dalam beberapa tahun belakangan ini terdapat perdebatan mengenai apakah *human capital* seperti pemain sepakbola dapat menjadi aset perusahaan. Menurut Devi (2004) dalam industri seperti sepakbola *human capital* dapat memberikan nilai tambah bagi klub. Bahkan nilai kontrak dari pemain sepakbola bisa mencapai setengah dari nilai asetnya sehingga jika tidak dilaporkan sebagai aset dalam neraca, maka hal tersebut tidak menggambarkan nilai klub atau perusahaan yang sebenarnya. Senada dengan hal tersebut, SFAC No. 1 menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan harus memberikan informasi yang relevan bagi pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Informasi dikatakan relevan jika memiliki kapasitas untuk mengkonfirmasi atau mengubah ekspektasi pembuat keputusan. Dengan demikian, nilai relevansi dari sebuah laporan keuangan adalah kemampuan untuk mengkonfirmasi atau mengubah ekspektasi investor atas nilai. Sehubungan dengan hal tersebut Krohn dan Knivsfla (2000) menyatakan bahwa sumber daya tidak berwujud harus dicatat untuk memaksimalkan relevansi informasi laporan keuangan kepada pengguna, terutama saat ini dan calon investor.

Namun masalah paling besar terhadap sebagian besar aset yang tidak berwujud adalah bahwa mereka sulit untuk diidentifikasi serta manfaat masa depan yang diharapkan sering jauh lebih tidak pasti daripada aset berwujud. Dengan menerapkan prinsip kehati-hatian (*prudence*) dan berbagai kriteria pengakuan aset, organisasi penetapan standar dan regulator lainnya telah enggan untuk mengakui beberapa sumber daya tidak berwujud sebagai aset. Meski begitu, belakangan ini organisasi penetapan standar, seperti IASB dalam IAS 38, lebih bersedia untuk mengubah fokus mereka dari kehati-hatian menuju pengakuan (*recognition*).

#### **2.5.2.1 Pengakuan Pemain Sepakbola sebagai Aktiva Tak Berwujud**

Pertanyaan mengenai apakah pemain sepakbola dapat dikategorikan sebagai aset dan dilaporkan di neraca merupakan sebuah perdebatan. Agar dapat dilaporkan sebagai aset, maka pemain sepakbola harus memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset. Menurut FASB sebagaimana disebutkan dalam SFAC No.

6 tentang *Elements of Financial Statements* mendefinisikan aktiva sebagai kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang diperoleh atau dikendalikan oleh entitas tertentu sebagai hasil dari transaksi atau peristiwa masa lalu. Definisi ini berlaku bagi aktiva berwujud dan aktiva tidak berwujud, hanya aktiva berwujud memiliki bentuk fisik sedangkan aktiva tidak berwujud tidak memiliki wujud fisik. Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyatakan bahwa *Intangible Asset* memiliki 2 karakteristik, yaitu:

1. tidak memiliki eksistensi secara fisik karenanya nilai dari aktiva tersebut ditunjukkan dengan hak yang dijamin bagi perusahaan untuk menggunakan aktiva tersebut
2. bukan instrumen keuangan

Lebih lanjut Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) mengklasifikasikan *intangible assets* ke dalam 6 kategori besar yaitu:

1. *marketing-related intangible assets*
2. *customer-related intangible assets*
3. *artistic-related intangible assets*
4. *contract-related intangible assets*
5. *technology-related intangible assets*
6. *Goodwill*

Sementara itu IAS 38 tentang *Intangible Asset* menyatakan bahwa aktiva tak berwujud adalah aktiva non-moneter yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan atau menyerahkan barang atau jasa, disewakan kepada pihak lainnya, atau untuk tujuan administratif. Yang dimaksud dengan aktiva moneter sendiri adalah kas dan setara kas serta aktiva yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan.

Lebih lanjut IAS 38 menjelaskan bahwa dalam definisi aktiva tidak berwujud terdapat kriteria bahwa keteridentifikasian aktiva tidak berwujud harus dapat dibedakan secara jelas dengan muhibah (*goodwill*). Suatu aktiva tidak berwujud dapat dibedakan secara jelas dengan muhibah (*goodwill*) jika aktiva tersebut dapat dipisahkan. Suatu aktiva disebut "dapat dipisahkan" jika perusahaan dapat menyewakan, menjual, menukarkan, atau mendistribusikan manfaat ekonomis masa

depan yang terdapat pada aktiva tersebut tanpa melepaskan manfaat ekonomis di masa depan yang timbul dari aktiva lain yang digunakan dalam aktivitas yang sama dalam menghasilkan pendapatan.

Perusahaan disebut "mengendalikan suatu aktiva" jika perusahaan memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari aktiva tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomis tersebut. Kemampuan perusahaan untuk mengendalikan manfaat ekonomis masa depan dari suatu aktiva tidak berwujud biasanya timbul dari hak hukum yang dapat ditegakkan dalam suatu pengadilan. Manfaat ekonomis masa depan dapat timbul dari pengetahuan atas pasar atau pengetahuan teknis. Perusahaan mengendalikan manfaat ekonomis tersebut jika, misalnya, perusahaan memiliki suatu pengetahuan yang dilindungi oleh hak hukum, seperti hak cipta dan pembatasan perjanjian dagang (sepanjang diizinkan oleh peraturan) atau oleh kewajiban hukum bagi pegawai untuk menjaga kerahasiaan.

Manfaat ekonomis masa depan yang timbul dari aktiva tidak berwujud dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aktiva tersebut oleh perusahaan. Misalnya, penggunaan hak kekayaan intelektual dalam suatu proses produksi tidak meningkatkan pendapatan masa depan, tetapi menekan biaya produksi masa depan.

IAS 38 menjelaskan bahwa dalam mengakui suatu pos sebagai aktiva tidak berwujud, perusahaan perlu menunjukkan bahwa pos tersebut memenuhi definisi aktiva tidak berwujud dan kriteria pengakuan. Aktiva Tak berwujud diakui jika, dan hanya jika:

- (a) kemungkinan besar perusahaan akan memperoleh manfaat ekonomis masa depan dari aktiva tersebut; dan
- (b) biaya perolehan aktiva tersebut dapat diukur secara andal.

Sementara itu menurut FRS 10 tentang *Goodwill and Intangible Asset* yang diterbitkan oleh ASB, lembaga pembuat standar di Inggris, item-item tidak berwujud (*intangible*) dapat memenuhi definisi aset ketika terdapat akses kepada keuntungan ekonomis di masa depan yang dikendalikan oleh entitas pelapor, baik itu melalui kustodian maupun perlindungan hukum. Batasan *intangible item* ini mulai dari dapat diidentifikasi dan dapat diukur terpisah dari goodwill, sampai pada hal-hal yang secara

esensial mirip dengan goodwill. Dengan kriteria tersebut FRS 10 ini dianggap sebagai standar yang paling memberi peluang bagi kemungkinan pengakuan pemain sepakbola sebagai aset.

Berdasarkan berbagai kriteria pengakuan tersebut, Devi (2004) berpendapat bahwa pemain sepakbola dapat dikategorikan sebagai aset. Hal ini berdasarkan analisa bahwa pemain sepakbola dapat diidentifikasi dengan jelas, sehingga dapat dijual, disewakan dan dipertukarkan secara terpisah. Klub sepakbola juga dinilai memiliki kendali atas pemain sepakbola melalui kontrak hukum yang mengikat antara klub dengan pemain yang bersangkutan sehingga klub dapat dikatakan memiliki kontrol atau kendali terhadap pemainnya. Selain itu tujuan sebuah klub memiliki atau membeli pemain sepakbola adalah untuk menghasilkan atau meningkatkan keuntungan ekonomis bagi klub di masa depan. Keuntungan yang dijanjikan oleh pemain sepakbola adalah sesuatu yang *intangible* yaitu kontribusi atau jasanya dalam pertandingan bagi kesuksesan klub. Karena jika sebuah klub memiliki pemain yang bagus dan tim yang solid maka kemungkinan untuk memenangkan pertandingan dan meraih prestasi akan lebih besar dan pada ujungnya akan memberikan keuntungan buat klub baik melalui meningkatnya pemasukan dari penjualan tiket, hak siar televisi maupun penjualan *merchandise*. Selain itu, dengan adanya *active transfer market* untuk pemain sepakbola (terutama di Eropa), maka harga perolehan aktiva dapat diukur secara andal dengan melihat nilai transfernya.

Amir dan Livne (2005) menyatakan bahwa FRS 10 yang dikeluarkan ASB pada tahun 1997 dan berbagai standar akuntansi internasional yang lain (IAS 38 tentang *Intangible Assets* yang diterbitkan IASB tahun 1998 dan SFAS 142 yang dikeluarkan FASB tahun 2001) mengisyaratkan dilakukannya kapitalisasi atas kontrak pemain sepakbola. Standar-standar tersebut secara umum mensyaratkan bahwa aktiva yang diperoleh dalam *arm's length transaction* harus dikapitalisasi. Alasan rasionalnya adalah bahwa harga transaksi memberikan bukti yang andal mengenai nilai wajar dari *assets*.

#### **2.5.2.2 Pengukuran untuk Kapitalisasi Pemain Sepakbola sebagai Aktiva**

Jika pemain sepakbola sudah memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset, langkah selanjutnya adalah berapa nilai yang harus dikapitalisasi. IAS 38

menyatakan bahwa suatu aktiva tidak berwujud pada awalnya harus diakui sebesar biaya perolehan. Hal yang sama dinyatakan oleh Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) bahwa pembelian aktiva tak berwujud dari pihak lain dicatat sebesar harga perolehan. Harga perolehan termasuk seluruh biaya untuk mendapatkan dan pengeluaran-pengeluaran lain yang diperlukan untuk membuat aktiva tersebut siap digunakan.

Lebih lanjut IAS 38 menjelaskan bahwa jika suatu aktiva tidak berwujud diperoleh secara terpisah, biaya aktiva tidak berwujud biasanya dapat diukur secara andal. Hal itu akan tampak jelas jika pembayaran dilakukan dalam bentuk uang tunai atau aktiva moneter lainnya. Biaya perolehan suatu aktiva tidak berwujud terdiri dari harga beli, termasuk bea masuk (impor), pajak yang sifatnya tidak dapat direstitusi (*non-refundable*) dan semua pengeluaran yang dapat dikaitkan langsung dalam mempersiapkan aktiva tersebut sehingga siap digunakan sesuai dengan tujuannya. Biaya perolehan untuk aktiva tidak berwujud yang diperoleh melalui pertukaran dengan aktiva sejenis yang memiliki kegunaan yang sama dalam lini usaha yang sama dan memiliki nilai wajar yang sama pula diukur sebesar nilai wajar aktiva yang diterima, yang sama dengan nilai wajar aktiva yang diserahkan, setelah diperhitungkan dengan jumlah uang tunai atau setara kas yang diserahkan. Sedangkan Kieso, Weygandt dan Warfield berpendapat bahwa harga perolehan dari aktiva tak berwujud yang diperoleh dari pertukaran adalah nilai wajar yang dari aktiva yang diserahkan atau nilai wajar dari aktiva yang diterima, mana yang lebih bisa ditentukan (*more clearly evident*).

Sementara itu jika terjadi pengeluaran setelah aktiva tak berwujud diperoleh (sering disebut sebagai pengeluaran setelah perolehan) maka pengeluaran tersebut diakui sebagai beban pada saat terjadinya pengeluaran, kecuali:

- (a) pengeluaran tersebut besar kemungkinannya akan meningkatkan manfaat ekonomis masa depan sehingga menjadi lebih besar daripada standar kinerja yang diperkirakan semula; dan
- (b) pengeluaran tersebut dapat diukur dan dikaitkan dengan aktiva secara andal.

Jika kedua persyaratan di atas terpenuhi, maka pengeluaran setelah perolehan harus ditambahkan kepada biaya perolehan aktiva tak berwujud. Sementara jika pengeluaran setelah aktiva tidak berwujud diperoleh dilakukan dengan tujuan

untuk memelihara aktiva agar dapat beroperasi pada standar kinerja yang diperkirakan semula, maka pengeluaran tersebut diakui sebagai beban.

### **2.5.2.3 Amortisasi dan Revaluasi Pemain Sepakbola**

Ketika pemain sepakbola sudah dikapitalisasi sebagai aset dalam neraca, konsekuensi berikutnya adalah nilai kapitalisasi tersebut harus diamortisasi sebagaimana aktiva berwujud disusutkan. IAS 38 menyebut bahwa jumlah yang dapat diamortisasi dari aktiva tidak berwujud harus dialokasikan secara sistematis berdasarkan perkiraan terbaik dari masa manfaatnya. IAS 38 memandang bahwa manfaat ekonomis masa depan yang terkandung dalam suatu aktiva tidak berwujud dikonsumsi dengan berjalannya waktu. Untuk mencerminkan konsumsi tersebut, nilai tercatat aktiva tersebut diturunkan. Hal tersebut, dilakukan melalui alokasi yang sistematis atas biaya perolehan, dikurangi nilai sisa. Alokasi yang sistematis tersebut diperhitungkan sebagai beban amortisasi sepanjang masa manfaat aktiva tersebut. Amortisasi perlu diakui tanpa memandang apakah telah terjadi kenaikan, misalnya, pada nilai wajar atau nilai yang dapat diperoleh kembali dari aktiva tersebut. Pada umumnya masa manfaat suatu aktiva tak berwujud tak akan melebihi 20 tahun. Amortisasi dimulai sejak tanggal aktiva siap digunakan.

Mengenai metode amortisasi yang digunakan, IAS 38 menjelaskan bahwa metode amortisasi harus mencerminkan pola konsumsi manfaat ekonomis oleh perusahaan. Jika pola tersebut tak dapat ditentukan secara andal, maka harus digunakan metode garis lurus. Selain metode garis lurus, terdapat berbagai metode amortisasi untuk mengalokasi jumlah yang dapat diamortisasi dari suatu aktiva atas dasar yang sistematis sepanjang masa manfaatnya. Metode-metode itu meliputi metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode jumlah unit produksi. Sementara itu nilai sisa suatu aktiva tidak berwujud seharusnya diasumsikan sama dengan nol, kecuali:

- (a) ada komitmen dari pihak ketiga untuk membeli aktiva tersebut pada akhir masa manfaatnya; atau
- (b) ada pasar aktif bagi aktiva tersebut dan:
  - (i) nilai sisa aktiva dapat ditentukan dengan mengacu pada harga yang berlaku di pasar tersebut; dan

- (ii) terdapat kemungkinan yang cukup besar bahwa pasar yang aktif tersebut akan tetap ada pada akhir masa manfaat aktiva

#### **2.5.2.4 Penghentian (*Retirement*) dan Pelepasan Pemain Sepakbola**

Ketika seorang pemain telah habis masa kontraknya atau dijual ke klub lain, maka aktiva tersebut harus dihilangkan dari neraca. IAS 38 menyatakan bahwa suatu aktiva tak berwujud tidak boleh lagi diakui, dan harus dihilangkan dari neraca, saat aktiva tersebut dilepas atau ketika tidak ada lagi manfaat masa depan yang diharapkan dari penggunaannya dan pelepasan yang dilakukan sesudahnya. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian atau pelepasan suatu aktiva Tak berwujud ditentukan dengan menghitung selisih antara jumlah penerimaan bersih dari pelepasan aktiva dan nilai tercatat aktiva tersebut, serta diakui sebagai keuntungan atau kerugian dalam laporan laba rugi.

#### **2.5.2.5 Pengungkapan Pemain Sepakbola**

Ketika pemain sepakbola sudah diakui sebagai aset perusahaan, maka pemain tersebut harus diungkapkan dalam laporan keuangan. IAS 38 memberikan arahan bahwa laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal berikut untuk setiap golongan aktiva tidak berwujud, dengan membedakan antara aktiva tidak berwujud yang dihasilkan secara intern dan aktiva tidak berwujud lainnya:

- (a) masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan;
- (b) metode amortisasi yang digunakan;
- (c) nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode
- (d) unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi aktiva tidak berwujud; dan
- (e) rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode diantaranya dengan dengan menunjukkan:
  - (a) penambahan aktiva tidak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam perusahaan dan dari penggabungan usaha;
  - (ii) penghentian dan pelepasan aktiva tidak berwujud;
  - (iii) rugi penurunan nilai yang diakui pada laporan laba rugi periode berjalan;

- (iv) amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
- (v) selisih kurs neto yang timbul dari penjabaran laporan keuangan suatu entitas asing; dan
- (vi) perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan. Informasi komparatif tidak dibutuhkan.

## 2.6 Penelitian Sebelumnya

Berbagai penelitian baik dari dalam maupun luar negeri telah dilakukan sehubungan dengan perlakuan akuntansi pada klub sepakbola. Namun secara umum, penelitian yang paling banyak ditemukan terutama menyoroti tentang pemain sepakbola sebagai *human capital* atau sebagai modal intelektual sebuah klub, sehingga penelitian tersebut seringkali dihubungkan dengan akuntansi untuk aktiva tak berwujud. Untuk itu penelitian yang banyak disebutkan di bawah ini terutama berhubungan dengan akuntansi untuk aktiva tak berwujud, terutama untuk pemain sepakbola.

Di Indonesia, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Edisi Mei 2004 yang diterbitkan oleh Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia banyak memuat penelitian mengenai Aktiva Tak Berwujud dan salah satunya adalah penelitian yang secara khusus membahas mengenai Akuntansi untuk Pemain Sepakbola. Di antara penelitian tersebut salah satunya adalah penelitian mengenai Aktiva Tak Berwujud yang dilakukan oleh Saoria Lisvery dan Irma Yosephine Ginting.

Penelitian oleh Lisvery dan Ginting (2004) bertujuan melihat sejauh mana perlakuan akuntansi untuk aktiva tak berwujud yang telah ditetapkan oleh standar akuntansi dan implemenasinya. Hal ini dilatarbelakangi oleh terdapatnya berbagai kesulitan seperti kapan aktiva tak berwujud diakui serta bagaimana penilaian, pengukuran dan pelaporannya dalam neraca. Hasil dari penelitian tersebut mengindikasikan bahwa perlakuan akuntansi untuk aktiva tidak berwujud seringkali masih menimbulkan kesulitan dalam teori akuntansi, terutama dalam hal pemberian definisi aktiva tak berwujud dan adanya ketidakpastian mengenai pengukuran nilai dan masa manfaat dari aktiva tersebut. Ciri yang melekat pada aktiva jenis tersebut justru menyebabkan perdebatan panjang terhadap perlakuan akuntansinya.

Sementara itu pada bagian lain dari jurnal tersebut terdapat penelitian mengenai modal intelektual yang dilakukan oleh Ambar Widyaningrum. Penelitian oleh Widyaningrum (2004) bertujuan melihat kemungkinan mengkapitalisasi modal intelektual dalam neraca, karena sistem akuntansi konvensional dianggap tidak mengizinkan kapitalisasi dan pelaporan atas modal intelektual sehingga laporan keuangan tidak memadai lagi untuk menilai *performance* dan nilai potensial perusahaan. Indikator pengukuran seperti ROI dan ROE jadi mengambang karena denominatornya tidak mencakup nilai dari aktiva tak berwujud. Kesimpulan yang diambil dari penelitian ini adalah terdapat dua macam pengukuran yang telah diperkenalkan para ahli akuntansi untuk menilai modal intelektual, yaitu dalam bentuk moneter dan non moneter. Meski secara moneter dimungkinkan, namun penilaian terhadap angka-angka yang tersaji masih sulit dilakukan bahkan dikhawatirkan akan dapat membuka celah bagi manipulasi laba. Penilaian secara non moneter diperkirakan akan lebih dapat menggambarkan kinerja perusahaan atas modal intelektual yang dimiliki. Penilaian non moneter yang telah dikembangkan salah satunya adalah *balance scorecard*. Penyajian laporan keuangan yang dilengkapi dengan suplemen berupa *balance scorecard* dinilai akan memberikan gambaran yang lebih kongkrit tidak hanya mengenai *financial performance* namun juga *financial performance* dari modal intelektual yang merupakan aset utama perusahaan, terutama untuk perusahaan yang berbasis pada penggunaan modal intelektual.

Masih dalam jurnal yang sama terdapat penelitian yang secara spesifik berhubungan dengan dunia sepakbola, yaitu penelitian mengenai Akuntansi untuk Pemain Sepakbola yang dilakukan oleh Astri Prima Devi. Seperti halnya penelitian untuk modal intelektual, tujuan dari penelitian tersebut adalah untuk melihat kemungkinan pelaporan *human capital* dalam sebuah klub sepakbola, yaitu pemain sepakbola, sebagai aset dalam neraca perusahaan. Penelitian tersebut berkesimpulan bahwa *human capital* memiliki peran penting terutama dalam meningkatkan nilai perusahaan secara keseluruhan. Namun standar akuntansi dianggap belum mengakomodasi masuknya *human capital* dalam laporan keuangan untuk menambah nilai perusahaan dikarenakan tidak memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset terkait dengan keandalan pengukurannya. Berdasarkan analisis yang

dilakukan untuk pemain sepakbola, adanya *active transfer market* dan nilai perolehan yang dapat diukur secara jelas menjadikan pemain sepakbola memenuhi kriteria sebagai aset, terutama jika merujuk pada FRS 10 yang diterbitkan oleh ASB di Inggris.

Sementara itu, penelitian dari luar negeri yang berhubungan dengan sepakbola mayoritas juga menyoroti masalah pemain sepakbola. Penelitian tersebut juga kebanyakan dilakukan pada industri sepakbola di Inggris. Salah satu penelitian tersebut adalah yang dilakukan oleh Eli Amir dan Gilad Livne (2005). Hasil penelitian mereka diterbitkan pada *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(3) & (4), April/May 2005 dengan judul *Accounting, Valuation and Duration of Football Player Contracts*. Penelitian yang dilakukan oleh Eli Amir dan Gilad Livne (2005) bertujuan untuk melakukan pengujian terhadap kapitalisasi atas kontrak pemain sepakbola yang disyaratkan oleh FRS 10 yang dikeluarkan ASB pada tahun 1997 dan berbagai standar akuntansi internasional yang lain (IAS 38 tentang *Intangible Assets* yang diterbitkan IASB tahun 1998 dan SFAS 142 yang dikeluarkan FASB tahun 2001). Standar-standar tersebut secara umum mensyaratkan bahwa aktiva yang diperoleh dalam *arm's length transaction* harus dikapitalisasi. Alasan rasionalnya adalah bahwa harga transaksi memberikan bukti yang andal mengenai nilai wajar dari *assets*.

Dalam penelitiannya, mereka mempertanyakan penerapan dari asumsi tersebut dengan menunjukkan bahwa hubungan antara investasi dalam kontrak pemain dalam *arm's length transaction* dan manfaat masa depannya adalah lemah. Mereka memfokuskan penelitian pada industri sepakbola di UK. Sebelum terbitnya FRS 10, klub sepakbola di UK dapat memilih antara mengkapitalisasi dan mengamortisasi nilai transfer pemain atau mengakui dengan segera sebagai beban. Klub yang memilih mengkapitalisasi, mengakui transfer pemain sebagai *intangible fixed assets* dan mengamortisasi transfer pemain sepanjang masa kontrak. Laba atau rugi dari penjualan kontrak pemain diperlakukan sebagai *capital gain* seperti halnya pada *fixed asset*. Sementara itu untuk pilihan kedua, ketika kontrak pemain dibeli (dijual), maka beban (pendapatan) diakui dan dilaporkan terpisah.

Sampel dari penelitian mereka adalah 58 klub sepakbola dan termasuk dalam sampel tersebut adalah semua klub sepakbola yang *listed* di London Stock Exchange atau Alternative Investment Market (AIM). Dalam penelitian tersebut, mereka menunjukkan contoh spesifik yang mengilustrasikan kelemahan potensial dari keharusan untuk mengkapitalisasi kontrak pemain berdasar keberadaan *arm's length transactions*. Penelitian mereka juga menunjukkan adanya hubungan yang lemah antara aktiva tak berwujud tersebut dengan manfaat masa depan dari aktiva tersebut. Namun demikian, temuan mereka juga mengesankan bahwa para pelaku pasar tampak setuju dengan perlakuan yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang baru, yaitu keharusan mengkapitalisasi. Secara spesifik, penelitian mereka juga menemukan bukti bahwa biaya transfer yang dikeluarkan secara positif berhubungan dengan nilai pasar. Penelitian mereka juga menemukan bukti bahwa pilihan akuntansi yang terdahulu tampak relevan dan membantu investor dalam memperkirakan nilai dari perusahaan dan penghilangan pilihan untuk mencatat langsung sebagai beban mungkin akan mencegah pasar dalam membuat *assessment* yang efisien terhadap nilai perusahaan.

Serangkaian penelitian di atas memberikan kesimpulan mendasar bahwa aktiva tak berwujud seperti *human capital* dan modal intelektual lainnya memberikan peran penting dalam memberi manfaat ekonomi masa depan kepada perusahaan, meski demikian terdapat kendala dalam pengakuan sebagai aset terkait dengan keandalan pengukurannya. Namun hal tersebut tidak berlaku bagi pemain sepakbola, karena dalam dunia sepakbola seorang pemain sepakbola dapat diidentifikasi dengan jelas sehingga dapat diperjualbelikan, disewakan dan dipertukarkan. Selain itu dalam hal transaksi untuk pemain sepakbola juga terdapat *active transfer market* dengan harga perolehan yang jelas. Selain itu pemain sepakbola juga cukup jelas dalam hal memberi manfaat ekonomi di masa depan bagi sebuah klub. Berdasar alasan-alasan tersebut maka pemain sepakbola dapat memenuhi kriteria sebagai aset.

## **2.7 Analisis Rasio atas Laporan Keuangan**

Menurut *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan) 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. Sebagai contoh Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyebutkan bahwa *balance sheet* dapat dipergunakan oleh pemakai laporan keuangan dalam menganalisis likuiditas, solvabilitas (*solvency*) dan fleksibilitas keuangan sebuah perusahaan. Pemahaman terhadap likuiditas, solvabilitas (*solvency*) dan fleksibilitas keuangan sebuah perusahaan akan sangat membantu pemakai dalam pengambilan keputusan. Demikian pula laporan keuangan yang lain juga memiliki kegunaan bagi pemakai.

Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menyatakan bahwa pembaca laporan keuangan dapat mendapatkan informasi dengan memeriksa hubungan antar item dalam laporan keuangan dan mengidentifikasi trend dari hubungan tersebut. Hubungan tersebut dinyatakan secara numerik dalam rasio dan presentase, kemudian trend diidentifikasi melalui analisa komparatif. Lebih lanjut Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menjelaskan bahwa dalam menganalisa data laporan keuangan, dapat digunakan berbagai alat, misalnya analisis rasio, analisis komparatif, analisis prosentase dan pemeriksaan atas data yang berhubungan. Salah satu yang sering digunakan adalah analisis ratio.

Kieso, Weygandt dan Warfield (2008) menjelaskan terdapat beberapa tipe utama dari analisis rasio, yaitu:

1. *Liquidity ratio* untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam jangka pendek untuk membayar hutang yang jatuh tempo
2. *Activity ratio* untuk mengukur seberapa efektif perusahaan dalam menggunakan assets yang dimiliki
3. *Profitability ratio* untuk mengukur tingkat keberhasilan atau kegagalan atas sebuah divisi atau perusahaan untuk waktu tertentu
4. *Coverage ratio* untuk mengukur tingkat proteksi terhadap investor dan kreditor jangka panjang.

Beberapa jenis rasio dan formula untuk menghitung rasio-rasio tersebut dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

**Liquidity Ratio**

<i>Current Ratio</i>	:	$\frac{\text{Current Assets}}{\text{Current Liabilities}}$
<i>Quick Test Ratio</i>	:	$\frac{\text{Cash, Marketable Securitas, Dan Net Receivable}}{\text{Current Liabilities}}$
<i>Current Cash Debt Coverage Ratio</i>	:	$\frac{\text{Net Cash Provided By Operating Activities}}{\text{Average Current Liabilities}}$

**Activity Ratio**

<i>Receivable Turnover</i>	:	$\frac{\text{Net Sales}}{\text{Average Trade Receivable}}$
<i>Inventory Turnover</i>	:	$\frac{\text{Cogs}}{\text{Average Inventory}}$
<i>Assets Turnover</i>	:	$\frac{\text{Net Sales}}{\text{Average Total Assets}}$

**Profitability Ratio**

<i>Profit Margin On Sales</i>	:	$\frac{\text{Net Income}}{\text{Net Sales}}$
<i>Rate Of Return To Assets</i>	:	$\frac{\text{Net Income}}{\text{Average Total Assets}}$

**Coverage Ratio**

<i>Debt To Total Assets Ratio</i>	:	$\frac{\text{Total Liabilities/Debt}}{\text{Total Assets}}$
<i>Cash Debt Coverage Ratio</i>	:	$\frac{\text{Net Cash Provided By Operating Activities}}{\text{Total Liabilities/Debt}}$