

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Pendapatan

Terdapat beberapa macam pengertian pendapatan menurut para ahli, dimana pandangan mereka masing-masing mengutarakan apa itu arti pendapatan. Jika dilihat dari terminologi pendapatan itu sendiri, istilah pendapatan pertama kali berasal dari bahasa Prancis yaitu *revenir*, yang kemudian beralih menjadi *revenue* dalam bahasa Inggris.

Menurut Theodorus Tuanakotta (1984:153) pada buku *Accounting Principle Board*, pendapatan dapat diartikan sebagai *inflow of asset* ke dalam perusahaan sebagai akibat adanya penjualan barang dan/atau jasa. Kelanjutan suksesnya perusahaan bergantung kepada pendapatan, oleh karenanya pendapatan memiliki peranan yang penting bagi perusahaan. Apabila pendapatan yang diterima perusahaan semakin besar maka semakin besar pula kemampuan perusahaan untuk membiayai dan melakukan kegiatan operasional perusahaannya.

Kieso, Warfield dan Weygandt mendefinisikan pendapatan sebagai aliran masuk atau peningkatan aset dari suatu entitas atau penyelesaian kewajiban (atau kombinasi dari keduanya) selama suatu periode dari pengiriman atau produksi barang.

Sejalan dengan definisi sebelumnya, pengertian akuntansi pendapatan menurut PSAK 23, pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi pemilik.

Organisasi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) juga menjelaskan pengertian pendapatan, di mana menurut (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014) pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari pelaksanaan aktivitas entitas yang normal dan dikenal dengan sebutan yang berbeda, seperti penjualan, penghasilan, jasa, bunga, dividen, royalty, dan sewa.

Dari berbagai pengertian pendapatan yang telah dijelaskan, dapat ditarik kesimpulan bahwa pendapatan memiliki unsur dan karakteristik antara lain adalah sebagai berikut:

- 1) Arus masuk bruto dari aktivitas bisnis perusahaan dalam suatu periode.
- 2) Bersumber dari peningkatan aset atau penurunan liabilitas.
- 3) Dapat mengakibatkan peningkatan ekuitas perusahaan.
- 4) Bukan berasal dari kontribusi pemegang klaim kualitas.

2.1.1 Klasifikasi Pendapatan

Berdasarkan Wild & Subramanyam (2014), pendapatan dapat dibedakan menjadi dua klasifikasi, yaitu pendapatan operasional dan pendapatan non-operasional. Klasifikasi tersebut dibedakan berdasarkan sumber pendapatan tersebut, apakah berasal dari aktivitas operasional perusahaan atau berasal dari

aktivitas pendanaan dan aktivitas investasi perusahaan. Berikut penjelasan dari masing-masing jenis pendapatan berdasarkan sumber pendapatannya:

1) Pendapatan Operasional

Pendapatan operasional merupakan pendapatan yang didapat dari aktivitas operasional perusahaan selama jangka waktu tertentu. Pendapatan operasional dapat terjadi secara berulang selama perusahaan tetap menjalankan kegiatan operasinya secara normal atau pendapatan ini bersifat *recurring* atau berulang.

Tiap perusahaan akan mendapatkan sumber pendapatan operasional yang berbeda-beda, hal ini dapat dilihat dari jenis usaha yang dikembangkan oleh perusahaan. Pendapatan operasional bukan termasuk dalam jenis pendapatan yang bersifat tidak berulang atau *nonrecurring* dan tidak ikut berpengaruh dalam aktivitas bisnis yang dilakukan oleh perusahaan.

2) Pendapatan non-operasional

Pendapatan non-operasional merupakan pendapatan yang didapat selain dari aktivitas operasional perusahaan selama jangka waktu tertentu. Jumlah pendapatan non-operasional seringkali dijumpai lebih kecil apabila dibandingkan dengan pendapatan operasionalnya.

Pengguna laporan keuangan akan lebih mudah terbantu atas gambaran yang diberikan ketika pemisahan pendapatan non-operasional dari pendapatan operasional, apakah perusahaan lebih banyak memperoleh keuntungannya dari kegiatan utama atau kegiatan lainnya.

Wild & Subramanyam (2014) juga menjelaskan bahwa pendapatan dapat dibedakan berdasarkan sifat terjadinya, apakah pendapatan tersebut bersifat

berulang (*recurring income*) atau pendapatan tersebut didapatkan hanya pada waktu tertentu (*nonrecurring income*).

1) Pendapatan berulang

Pendapatan berulang merupakan pendapatan yang diharapkan dapat berkelanjutan selama perusahaan beroperasi normal dalam kurun waktu tertentu. Pendapatan berulang berasal dari aktivitas operasional utama perusahaan. Semakin besar pendapatan berulangnya maka semakin baik aktivitas perusahaan dalam menghasilkan keuntungannya.

Pendapatan berulang dapat diukur dengan mengurangi pendapatan inti dengan komponen sementara atau komponen yang tidak berkaitan dengan aktivitas operasional perusahaan. *Core income* atau pendapatan inti dapat menggambarkan hasil dari aktivitas operasional perusahaan saat ini dengan efektif.

2) Pendapatan tidak berulang

Pendapatan tidak berulang merupakan pendapatan yang tidak diharapkan dapat berkelanjutan atau tidak diharapkan terjadi berulang antar kurun waktu tertentu. Dalam arti lain, pendapatan ini hanya terjadi sesekali ketika terdapat momen tertentu. Pendapatan *nonrecurring* ini berasal selain dari kegiatan utama operasional perusahaan.

Dari pemaparan penjelasan terkait definisi pendapatan, dapat disimpulkan bahwa pendapatan adalah arus masuk bruto yang dihasilkan dari kegiatan operasional perusahaan dalam kurun waktu tertentu yang mengakibatkan peningkatan aset atau penurunan kewajiban, namun selain yang berasal dari penanaman modal. Pendapatan menjadi faktor penting bagi perusahaan dalam

menilai kinerjanya dan menjadi salah satu indikator untuk investor dalam menentukan keputusan apakah suatu perusahaan memang layak untuk dapat ditanamkan modal.

2.2 Pengakuan Pendapatan

Dalam realita akuntansi pendapatan seringkali ditemui beberapa permasalahan dalam pengakuan pendapatannya. Misalnya barang dan jasa diserahkan bersamaan dengan perolehan pendapatan, bisa juga barang dan jasa diserahkan terlebih dahulu sedangkan pendapatan diterima setelah dipenuhinya kewajiban.

Pengakuan pendapatan dilakukan ketika terdapat kemungkinan yang besar bahwa manfaat ekonomi akan diterima oleh perusahaan dan nilai manfaat tersebut dapat diukur dengan andal (Martani dkk., 2016). Martani juga berpendapat bahwa selain diakui pada saat pemenuhan kewajiban yaitu ketika penyerahan barang atau jasa, pendapatan juga dapat diakui pada saat sebelum atau sesudah pemenuhan kewajiban. Nilai pendapatan yang dapat diakui perusahaan dapat diukur dalam standar yang telah diterapkan oleh perusahaan. Sedangkan menurut IAI dalam PSAK 72 pengakuan pendapatan terjadi ketika telah dialihkannya pengendalian atas barang atau pada saat jasa diberikan dalam arti lain perusahaan telah memenuhi kewajiban pelaksanaannya.

Pengakuan pendapatan memiliki dua metode dalam pelaksanaannya yaitu pengakuan secara basis akrual (*accrual basis*) dan pengakuan pendapatan secara basis kas (*cash basis*). Pencatatan dan pengakuan basis akrual dilakukan saat terjadinya transaksi walaupun perusahaan belum menerima kas. Basis akrual dinilai

lebih akurat karena lebih mencerminkan nilai aset, kewajiban dan ekuitas yang sebenarnya. Sedangkan pengakuan pendapatan dengan basis kas mencatat transaksi hanya ketika terdapat kas masuk yaitu ketika tagihan pendapatan dari penjualan barang dan/atau jasa diterima.

Dalam PSAK 72 yang diterbitkan IAI (2018) tentang Pendapatan dari Kontrak dari Pelanggan, disajikan pedoman mengenai tahap-tahap pengakuan pendapatan. Tahapan tersebut dibagi menjadi dua bagian utama yakni pengakuan dan pengukuran. Pada bagian pertama, perusahaan akan melakukan tiga tahapan yakni mengidentifikasi kontrak, mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan, dan mengakui pendapatan ketika kewajiban telah selesai.

2.2.1 Mengidentifikasi Kontrak dengan Pelanggan

Kontrak merupakan perjanjian antara satu pihak dengan pihak lainnya yang menimbulkan hak dan kewajiban yang memiliki kekuatan hukum. Kontrak berisikan informasi terkait hak dan kewajiban penjual kepada pembeli yang mana kontrak juga menjadi syarat utama diakuinya pendapatan. Sebelum perusahaan dapat mencatat perjanjian tersebut sebagai kontrak, perusahaan harus memastikan bahwa kriteria berikut terpenuhi, antara lain:

- a. pihak yang terlibat dalam kontrak telah menyetujui kontrak dan bersedia untuk melaksanakan kewajiban masing-masing baik secara tertulis, lisan atau sesuai dengan praktik bisnis yang berlaku;
- b. hak setiap pihak mengenai barang atau jasa yang akan dialihkan hak kepemilikannya dapat diidentifikasi;

- c. jangka waktu pembayaran barang atau jasa yang akan dialihkan hak kepemilikannya dapat diidentifikasi;
- d. kontrak mengandung substansi komersial diantaranya adalah risiko, waktu, dan jumlah arus kas masa depan; dan
- e. imbalan sebagai akibat pertukaran barang atau jasa dapat ditagihkan kepada pelanggan.

Apabila kontrak tidak memenuhi kriteria yang telah disebutkan dan perusahaan menerima imbalan dari pihak terlibat, maka pendapatan tetap dapat diakui apabila satu dari kriteria berikut terpenuhi: (1) perusahaan telah memenuhi seluruh kewajiban pengalihan hak barang atau jasa kepada pihak terkait, imbalan yang dijanjikan pelanggan telah diterima perusahaan dan tidak dapat dikembalikan; atau (2) kontrak telah selesai dan imbalan yang diterima perusahaan dari pelanggan tidak dapat dikembalikan.

2.2.2 Mengidentifikasi Kewajiban Pelaksanaan

Kewajiban pelaksanaan atau *performance obligation* merupakan janji yang terikat dalam kontrak untuk mempersiapkan barang atau jasa kepada pihak terkait. Tahap ini merupakan kriteria untuk menentukan apakah dalam suatu kontrak terdapat satu atau beberapa kewajiban. Barang atau jasa harus jelas sesuai dengan jenis transaksi yang disepakati yang nantinya digunakan dalam menentukan kewajiban entitas. Perusahaan wajib menentukan jumlah kewajiban yang harus dipenuhi dan menilai jumlah barang atau jasa yang ada dalam kontrak. Barang atau jasa dapat bersifat spesifik, tidak saling bergantung, dan memiliki harga jual yang terpisah. Apabila barang atau jasa tidak bersifat independen dan tidak dapat dijual

secara individu maka kewajiban pelaksanaan digabung dan dilaporkan sebagai satu kewajiban pelaksanaan. Sedangkan, apabila barang atau jasa bersifat independen dan harga jual terpisah maka masing-masing kewajiban pelaksanaan tersebut dihitung sebagai kewajiban pekerjaan yang terpisah.

2.2.3 Mengakui Pendapatan ketika Kewajiban Pelaksanaan telah Selesai

Setelah pelanggan memperoleh pengendalian atas barang atau jasa (aset), kewajiban perusahaan dapat dianggap selesai dan perusahaan dapat mengakui pendapatan yang dijanjikan oleh pelanggan. Pada awal kontrak perusahaan mulai menentukan kewajiban pelaksanaan akan diselesaikan sepanjang waktu (*performance obligation over time*) atau pada waktu tertentu (*performance obligation at a point time*).

a. Kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan sepanjang waktu

Perusahaan menyelesaikan kewajiban pelaksanaan dan mengakui pendapatan *over time*, apabila salah satu dari kriteria berikut terpenuhi:

- i) Pelanggan menerima dan mengonsumsi manfaat dari kinerja perusahaan saat melakukan kewajiban pelaksanaannya,
- ii) Kewajiban pelaksanaan perusahaan dapat meningkatkan aset yang dikendalikan pelanggan, atau
- iii) Perusahaan tidak memiliki penggunaan alternatif terhadap aset yang dikerjakan dan hak pembayaran atas kewajiban pelaksanaan bersifat dapat dipaksakan.

b. Kewajiban pelaksanaan yang diselesaikan pada waktu tertentu

Pengakuan pendapatan pada waktu tertentu (*at a point time*) dilakukan ketika perusahaan tidak memenuhi setidaknya satu dari kriteria pengalihan pengendalian barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan sepanjang waktu yang telah disebutkan di poin a.

Terdapat beberapa metode dan situasi ketika pelaksanaan pengakuan pendapatan, antara lain.

- 1) Pengakuan pendapatan pada saat penjualan. Metode pengakuan pendapatan yang digunakan pada situasi ini adalah metode akrual.
- 2) Pengakuan pendapatan sebelum periode penjualan. Metode pengakuan pendapatan yang digunakan pada situasi ini adalah metode persentase penyelesaian dan *proportional performance* yang mana menggambarkan penambahan substansi ekonomi yang terjadi.

2.3 Pengukuran Pendapatan

Suatu perusahaan dapat mengakui pendapatan sebesar jumlah harga transaksi (tidak termasuk jumlah imbalan variabel) yang dialokasikan terhadap masing-masing kewajiban pelaksanaan. Terdapat dua tahapan yang dilakukan perusahaan dalam hal pengukuran pendapatan, yakni menentukan harga transaksi dan mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan.

2.3.1 Menentukan Harga Transaksi

Dalam PSAK 72 disebutkan bahwa harga transaksi merupakan jumlah imbalan dari konsumen kepada entitas dalam hal berpindahnya hak barang atau jasa kepada konsumen, selain jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga. Dalam menentukan harga transaksi, beberapa hal yang harus diperhatikan oleh perusahaan:

a. Imbalan Variabel

Harga tergantung dengan kejadian di masa depan yang dipengaruhi oleh kenaikan harga, diskon, rabat, bonus kinerja, atau royalti. Perusahaan dapat mengakui imbalan variabel hanya jika perusahaan memiliki pengalaman dengan kontrak sejenis dan andal dalam menghitung jumlah pendapatan serta perusahaan tidak mengharapkan imbalan signifikan dari pendapatan yang diakui pada periode sebelumnya.

b. Estimasi Pembatas Imbalan Variabel

Apabila besar kemungkinan pendapatan kumulatif yang telah diakui oleh perusahaan tidak akan terjadi pembalikan pendapatan maka perusahaan harus memperhitungkan imbalan variabel ke dalam harga transaksi.

c. Keberadaan Komponen Pendanaan Signifikan dalam Kontrak

Jika dalam kontrak terdapat komponen pendanaan/pembiayaan yang signifikan, maka entitas harus menyesuaikan jumlah imbalan dengan *time value of money* yaitu mendiskontokan pembayaran menggunakan tingkat bunga yang dibebankan, kecuali dalam hal lain entitas memperkirakan bahwa masa pembiayaan tidak lebih dari setahun.

d. Imbalan Non Kas

Imbalan non kas dapat berupa barang, jasa, atau imbalan non tunai lainnya misal donasi dan hadiah. Imbalan non kas diukur menggunakan nilai wajar imbalan tersebut. Apabila perusahaan tidak dapat mengestimasi nilai wajar dengan andal, maka imbalan diukur menggunakan *stand-alone selling price*.

e. Utang Imbalan kepada Pelanggan

Perusahaan juga dapat memberikan imbalan kepada pelanggan yang biasanya berupa diskon, potongan harga, kupon, produk gratis, atau jasa gratis. Utang imbalan ini akan mengurangi imbalan yang diterima dan pendapatan yang harus diakui oleh perusahaan.

2.3.2 Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan

Setelah mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dan menentukan harga transaksi, langkah selanjutnya yang harus dilakukan perusahaan adalah mengalokasikan harga tersebut pada setiap kewajiban pelaksanaan. Menurut PSAK 72 (2018), tujuan perusahaan mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan yaitu untuk mencerminkan jumlah imbalan yang diharapkan menjadi hak entitas dalam hal pengalihan kepemilikan barang atau jasa yang dijanjikan kepada konsumen. Apabila kewajiban pelaksanaan yang disepakati dalam kontrak berjumlah lebih dari satu, maka perusahaan dapat mengalokasikan harga transaksi berdasarkan *stand-alone selling price* (harga jual berdiri sendiri), yang mana basis ini dianggap menjadi basis pengukuran terbaik dalam hal penjualan barang atau jasa dengan harga jual terpisah. Pengalokasian harga transaksi ini didasarkan atas nilai wajar dari masing-masing kewajiban pelaksanaan yang ada di dalam kontrak.

2.4 Penyajian Pendapatan

Dalam hal penyajian pendapatan entitas menggunakan pendekatan aset-liabilitas, dimana ketika salah satu pihak dalam kontrak telah memenuhi kewajiban maka perusahaan akan menyajikan aset kontrak atau liabilitas kontrak dalam laporan posisi keuangan. Apabila perusahaan telah memenuhi kewajiban

pekerjaannya, perusahaan berhak memperoleh imbalan dari pelanggan, maka perusahaan harus mencatat adanya aset kontrak (*contract asset*) pada laporan keuangannya. Sebaliknya, apabila pelanggan telah memberikan imbalan dengan membayar uang muka sebelum perusahaan memenuhi kewajibannya, maka perusahaan dalam hal ini memiliki liabilitas kontrak (*contract liability*)

1. Aset Kontrak (*Contract Asset*)

Aset kontrak diklasifikasikan menjadi dua jenis, yakni:

- a. hak tanpa syarat (*unconditional right*), merupakan hak untuk menerima imbalan ketika perusahaan telah melaksanakan kewajibannya. Dalam laporan posisi keuangan, *unconditional right* akan dilaporkan sebagai piutang oleh perusahaan.
- b. hak bersyarat (*conditional right*), merupakan hak menerima imbalan ketika perusahaan telah memenuhi sebagian kewajiban kinerja dan masih memiliki kewajiban untuk memenuhi kewajiban lainnya untuk dapat menagih imbalan kepada pelanggan. Perusahaan akan melaporkan *unconditional right* sebagai aset kontrak yang terpisah dalam laporan posisi keuangan.

2. Kewajiban Kontrak (*Contract Liability*)

Pada saat perusahaan telah menerima imbalan dari pelanggan timbulah kewaiban kontrak yaitu kewajiban perusahaan untuk menyediakan dan mengalihkan hak barang atau jasa kepada pelanggan. Dalam laporan posisi keuangan, kewajiban kontrak umumnya akan dicatat sebagai akun Unearned Sales Revenue, Unearned Service Revenue, atau akun lain yang sesuai dengan jenis aset yang disediakan perusahaan dalam kontrak.

2.5 Pengungkapan Pendapatan

Informasi laporan keuangan perusahaan harus diungkapkan secara lengkap dan mudah dipahami (*full disclosure*). Laporan keuangan memuat informasi yang dibutuhkan pengguna laporan guna memahami sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan.

Agar tujuan pengungkapan pendapatan dapat tercapai, PSAK 72 mengatur hal-hal yang wajib diungkapkan dalam laporan keuangan, antara lain:

- a. kontrak dengan pelanggan, diantaranya saldo kontrak, kewajiban pelaksanaan, pemisahan pendapatan, dan harga transaksi;
- b. pertimbangan signifikan yang meliputi penetapan waktu penyelesaian kewajiban, harga transaksi, dan jumlah yang dialokasikan pada kewajiban pelaksanaan; dan
- c. aset yang diperoleh dari biaya untuk memenuhi kontrak dengan pelanggan.

Pengungkapan pendapatan dinilai sangat penting karena melalui laporan keuangan, pengguna laporan keuangan dapat menilai seberapa besar pertanggungjawaban perusahaan berupa pencapaian yang dihasilkan melalui sumber daya yang ada, sekaligus memperoleh informasi mengenai sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan.