

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Pendapatan

Ikatan Akuntan Indonesia (2016) mendefinisikan pendapatan sebagai penghasilan yang diperoleh dari pelaksanaan kegiatan bisnis normal perusahaan. Pendapatan dikenal dengan beberapa sebutan yang berbeda seperti penjualan, bunga, imbalan, dividen, sewa, dan royalti.

Menurut Kieso *et al.* (2018a), pendapatan merupakan arus masuk bruto manfaat ekonomi dari aktivitas bisnis normal perusahaan yang menyebabkan kenaikan ekuitas yang mana kenaikan ekuitas ini tidak berkaitan dengan kontribusi pemegang saham. Pendapatan timbul dari pelaksanaan aktivitas bisnis biasa (*ordinary*) perusahaan yang dikenal sebagai penjualan, penghasilan jasa, bunga, dividen, dan sewa.

Menurut Financial Accounting Standards Board (1984), pendapatan merupakan arus masuk atau peningkatan kekayaan perusahaan atau penyelesaian kewajiban perusahaan ataupun gabungan keduanya selama periode tertentu. Arus masuk tersebut diperoleh dari penyerahan barang, penyerahan jasa, atau aktivitas lain yang merupakan aktivitas bisnis utama perusahaan.

Pendapatan menurut Subramanyam (2017) adalah arus kas masuk yang diperoleh atau yang dapat diperoleh dari kegiatan bisnis perusahaan. Pendapatan berbeda dengan keuntungan. Perbedaannya terletak pada aktivitas bisnis yang dijalankan dan menghasilkan pendapatan. Pendapatan diharapkan tetap diterima perusahaan secara berulang (*recurring*) demi kelangsungan bisnis perusahaan, sedangkan keuntungan tidak diterima secara berulang (*non-recurring*).

Menurut Subramanyam (2017), pendapatan dapat diklasifikasikan dalam dua dimensi utama, yaitu: 1) pendapatan berulang dan pendapatan tidak berulang; dan 2) pendapatan operasional dan pendapatan nonoperasional. Klasifikasi berulang dan tidak berulang berkaitan dengan perilaku pendapatan tersebut, yaitu apakah pendapatan akan terus diperoleh perusahaan atau justru hanya diperoleh satu kali. Adapun klasifikasi kedua, yaitu operasional dan nonoperasional berkaitan dengan sumber pendapatan, yaitu apakah pendapatan diperoleh dari aktivitas operasi, aktivitas investasi atau dari aktivitas pendanaan perusahaan.

Menurut Kasmir (2016), pendapatan pada laporan laba rugi dalam praktiknya terdiri dari dua jenis. Pendapatan tersebut terdiri dari pendapatan yang diperoleh dari usaha pokok perusahaan dan pendapatan yang diperoleh dari luar usaha pokok perusahaan.

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa pendapatan adalah jumlah penerimaan yang diperoleh dari pelaksanaan aktivitas bisnis normal perusahaan yang menyebabkan kenaikan ekuitas perusahaan. Pendapatan terdiri dari pendapatan usaha (operasional) dan pendapatan di luar usaha (nonoperasional).

2.2 Pengakuan Pendapatan

Menurut Kieso *et al.* (2018b), pendapatan suatu entitas bisnis atau perusahaan dapat diakui pada saat perusahaan telah menyelesaikan kewajiban kinerjanya. Dalam hal ini, perusahaan dinyatakan telah menyelesaikan kewajibannya ketika pelanggan telah mendapatkan kendali atas barang atau jasa. Indikator telah terjadinya pemindahan kendali ini adalah: 1) hak atas pembayaran aset telah dimiliki perusahaan; 2) hak hukum telah dialihkan ke aset oleh perusahaan; 3) kepemilikan fisik aset telah dipindahkan oleh perusahaan; 4) risiko dan manfaat telah dimiliki pelanggan secara signifikan; dan 5) pelanggan telah menerima aset (Kieso *et al.*, 2018b).

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2016), pengakuan unsur laporan keuangan dilakukan apabila memenuhi dua kriteria, yaitu manfaat ekonomi yang terkait dengan pos tersebut kemungkinan akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan dan nilai dari pos tersebut dapat diukur dengan andal. Berdasarkan standar akuntansi yang berlaku, laporan keuangan perusahaan harus disusun dengan menggunakan *accrual basis*, kecuali laporan arus kas.

Pada akuntansi berbasis akrual, pendapatan pada suatu periode akuntansi diakui saat pendapatan direalisasikan atau dapat direalisasikan dan saat pendapatan dihasilkan. Pendapatan direalisasikan saat perusahaan menerima kas atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukan. Selanjutnya pendapatan dapat direalisasikan saat aset yang diterima perusahaan dari penyerahan barang atau jasa dapat dikonversi menjadi kas. Terakhir, pendapatan dihasilkan saat perusahaan telah menyelesaikan kewajibannya atas penyerahan barang atau jasa kepada

pelanggan sehingga perusahaan mendapat hak atas pendapatan tersebut. Empat transaksi pendapatan diakui sesuai dengan prinsip ini, yaitu: 1) pendapatan dari penjualan barang diakui pada tanggal penjualan; 2) pendapatan dari penyerahan jasa diakui pada saat jasa telah selesai dilakukan dan pendapatan dapat ditagihkan; 3) pendapatan dari penggunaan aset perusahaan oleh pihak lain diakui seiring dengan berlalunya waktu atau pada saat aset digunakan; dan 4) pendapatan dari pelepasan aset (selain produk yang dijual perusahaan atas aktivitas bisnis utama) diakui pada tanggal penjualan (Kieso *et al.*, 2018a).

Menurut Nikolai, Bazley, dan Jones yang dikutip dari Biswan & Mahrus (2021), pengakuan pendapatan memiliki tujuan untuk menunjukkan proses penyerahan barang atau jasa dari perusahaan kepada pelanggan sejumlah imbalan yang diterima atau diharapkan diterima perusahaan dari transaksi pertukaran barang atau jasa tersebut. Pengakuan merupakan proses suatu akun akan dicatat dan dilaporkan dalam laporan keuangan. Keputusan terkait saat pengakuan pendapatan dapat ditentukan oleh: 1) suatu transaksi memiliki substansi ekonomis; 2) risiko dan manfaat kepemilikan telah ditransfer ke pelanggan; dan 3) ketertagihan piutang atau pembayaran kas dapat dijamin.

Menurut Subramanyam (2017), kriteria pengakuan pendapatan yaitu: 1) kewajiban atas penyerahan barang atau jasa telah diselesaikan; 2) risiko kepemilikan telah berpindah ke pelanggan; 3) pendapatan dan beban terkait telah diukur dengan wajar; 4) pendapatan yang diakui menimbulkan kenaikan kas, piutang, atau efek; 5) pendapatan juga dapat menimbulkan kenaikan aset atau

penurunan liabilitas dalam kondisi tertentu; 6) transaksi pendapatan dengan pihak independen bersifat wajar; dan 7) transaksi pendapatan tidak dapat dibatalkan.

Ketidaktepatan dalam pengakuan pendapatan dapat menyebabkan dua kesalahan. Kesalahan pertama yaitu kesalahan periode pencatatan, hal ini dapat terjadi karena perusahaan terlalu awal atau terlambat dalam mengakui atau mencatat pendapatannya. Kesalahan kedua yaitu penyajian laba yang *overstated* pada periode pertama dan *understated* pada periode berikutnya, hal ini dapat terjadi karena perusahaan mengakui atau mencatat pendapatan sebelum realisasi pendapatan tersebut belum dapat dipastikan. Kedua hal tersebut memiliki pengaruh yang kurang baik terhadap pengukuran laba, sehingga pengakuan pendapatan harus dilakukan secara benar dan tepat sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku (Subramanyam, 2017).

Apabila dalam transaksi penyediaan jasa menghasilkan nilai yang dapat diestimasi dengan andal, perusahaan harus mengakui pendapatannya sesuai dengan tingkat penyelesaian transaksi tersebut pada akhir periode pelaporan. Nilai transaksi dapat diestimasi secara andal apabila memenuhi empat kondisi, yaitu: 1) nilai pendapatan dapat diukur secara andal; 2) manfaat ekonomis dari transaksi kemungkinan dapat mengalir kepada perusahaan; 3) tingkat penyelesaian transaksi pada akhir periode dapat diukur dengan andal; dan 4) biaya selama transaksi dan biaya penyelesaian transaksi dapat diukur dengan andal (Ikatan Akuntan Indonesia, 2016).

Perusahaan mengakui pendapatan ketika barang atau jasa telah diserahkan kepada pelanggan. Berdasarkan akuntansi berbasis akrual, pendapatan dapat diakui

ketika perusahaan telah melaksanakan kewajibannya dalam hal penyerahan barang atau jasa telah dilakukan, bukan saat perusahaan menerima pembayaran berupa kas. Meskipun pembayaran kas belum dilaksanakan tetapi transaksi penyerahan barang atau jasa telah terjadi, maka transaksi tersebut dapat diakui sebagai pendapatan. Pendapatan dapat diakui saat pendapatan sudah atau dapat terealisasi. Pendapatan memiliki saldo normal kredit sehingga kenaikan pendapatan akan dicatat pada sisi kredit dan penurunan pendapatan akan dicatat di sisi debit.

2.3 Pengukuran Pendapatan

Pendapatan yang tersaji dalam laporan laba rugi harus mencerminkan nilai yang sebenarnya sehingga mampu menghasilkan informasi keuangan yang wajar dan dapat diandalkan. Untuk mengetahui berapa nilai yang seharusnya diakui sebagai pendapatan, maka perlu dilakukan pengukuran. Pengukuran pendapatan adalah proses penentuan berapa besar jumlah atau nilai pendapatan yang harus diakui dari suatu transaksi dalam suatu periode tertentu.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2016), pendapatan harus diukur berdasarkan nilai wajar atas pembayaran yang diterima atau masih harus diterima, tidak termasuk diskon penjualan dan potongan volume. Dalam pengukuran pendapatan:

“Entitas harus memasukkan dalam pendapatan manfaat ekonomi yang diterima atau masih harus diterima secara bruto. Entitas harus mengeluarkan dari pendapatan sejumlah nilai yang menjadi bagian pihak ketiga seperti pajak penjualan, pajak atas barang dan jasa, dan pajak pertambahan. Dalam hubungan keagenan, entitas memasukkan dalam pendapatan hanya sebesar jumlah komisi. Jumlah yang diperoleh atas nama pihak prinsipal bukan merupakan pendapatan entitas tersebut.”

Apabila pembayaran kas atau setara kas ditangguhkan dan transaksi yang terjadi merupakan transaksi keuangan, maka nilai wajar atas pembayaran tersebut adalah *present value* dari seluruh penerimaan di masa depan yang ditentukan dengan tingkat bunga terkait (*imputed rate of interest*). Selisih antara *present value* dan nilai pembayaran di masa depan akan diakui sebagai pendapatan bunga (Ikatan Akuntan Indonesia, 2016).

Dalam transaksi pertukaran barang atau jasa, perusahaan tidak dapat mengakui pendapatan apabila barang atau jasa yang ditukar sejenis dan bernilai sama. Namun, perusahaan akan mengakui pendapatan dan mengukurnya pada nilai wajar apabila barang atau jasa yang ditukar tidak serupa. Perusahaan harus mengukur pendapatan pada jumlah tercatat dari aset yang dilepas apabila transaksi tersebut tidak dapat diukur pada nilai wajar (Ikatan Akuntan Indonesia, 2016).

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2016), dasar pengukuran yang umum digunakan untuk mengukur unsur-unsur dalam laporan keuangan adalah biaya historis dan nilai wajar. Biaya historis adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau diterima pada saat terjadinya transaksi (saat akuisisi), sedangkan nilai wajar adalah jumlah yang digunakan untuk pertukaran aset atau penyelesaian kewajiban antara pihak-pihak yang bertransaksi. Selanjutnya, aset yang diperoleh akan dicatat sebesar kas atau setara kas yang dibayarkan atau sebesar nilai wajar pembayaran atas perolehan aset tersebut, sedangkan kewajiban yang diperoleh dicatat sebesar kas atau setara kas yang diterima atau sebesar nilai wajar dari penerimaan aset nonkas sebagai penukar kewajiban (Ikatan Akuntan Indonesia, 2016).

Menurut Financial Accounting Standards Board (1984), pengukuran yang digunakan untuk menilai elemen dalam laporan keuangan adalah sebagai berikut.

- 1) *Historical cost*, yaitu jumlah kas dan setara kas yang dibayarkan untuk memperoleh aset pada saat akuisisi.
- 2) *Current or replacement cost*, yaitu jumlah kas atau setara kas yang harus dibayarkan jika aset yang sama atau sejenis diperoleh saat ini.
- 3) *Current market value*, yaitu jumlah kas atau setara kas yang diterima dari penjualan aset atau likuidasi aset.
- 4) *Net realizable value*, yaitu jumlah kas atau setara kas yang tidak didiskontokan, yang diharapkan akan diterima dari pertukaran aset dikurangi dengan biaya-biaya langsung terkait pertukaran tersebut.
- 5) *Discounted future cash flow*, yaitu *present value* dari kas atau setara kas yang akan diterima di masa depan.

2.4 Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan

Pendapatan yang telah diakui dan diukur akan disajikan dalam laporan keuangan, serta diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Tujuan dari laporan keuangan adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan untuk pengambilan keputusan. Oleh karena itu, dalam penyajian dan pengungkapan harus disusun berdasarkan standar akuntansi keuangan yang berlaku. Salah satu laporan keuangan yang menyajikan kinerja keuangan dalam suatu periode adalah laporan laba rugi.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2016) dalam Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP) Bab 5, laporan laba rugi

memasukkan semua penghasilan yang diperoleh dan beban yang dikeluarkan perusahaan dalam suatu periode tertentu kecuali SAK ETAP menetapkan lain.

Laporan laba rugi setidaknya terdiri dari pos-pos sebagai berikut:

- 1) pendapatan;
- 2) beban keuangan;
- 3) bagian laba atau rugi dari investasi yang menggunakan metode ekuitas;
- 4) beban pajak; dan
- 5) laba atau rugi neto perusahaan.

Laporan laba rugi dapat disusun dalam dua bentuk, yaitu bentuk tunggal (*single step*) dan bentuk majemuk (*multiple step*). Bentuk tunggal (*single step*) menyajikan pendapatan dan bebannya secara sederhana, yaitu menggabungkan seluruh pendapatannya baik berasal dari operasional maupun nonoperasional, kemudian seluruh beban juga digabungkan menjadi satu. Oleh karena itu, laba atau rugi perusahaan akan diperoleh dengan mengurangi seluruh pendapatan dengan seluruh bebannya. Sementara itu, bentuk majemuk (*multiple step*) menyajikan pendapatan dan bebannya secara lebih terperinci, yaitu dengan memisahkan antara komponen operasional dan nonoperasional. Laporan laba rugi bentuk ini terlebih dahulu mengurangi pendapatan operasional dengan beban operasional, kemudian baru ditambah dengan hasil pengurangan pendapatan nonoperasional dengan beban nonoperasional (Kasmir, 2016).

Selain itu, pendapatan juga perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pengungkapan komponen laba rugi perlu dilakukan agar para pengguna dapat memperoleh informasi yang andal terkait kinerja keuangan tahun

berjalan yang mana informasi tersebut dapat digunakan untuk memperkirakan hasil di masa depan (Kieso *et al.*, 2018a).

Pengungkapan pendapatan telah diatur dalam SAK ETAP Bab 20 tentang pendapatan. Ikatan Akuntan Indonesia (2016) menyebutkan bahwa hal-hal yang perlu diungkapkan perusahaan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) terkait dengan pendapatannya adalah:

- 1) kebijakan akuntansi yang digunakan sebagai dasar pengakuan pendapatan, termasuk metode yang diterapkan untuk menentukan tingkat penyelesaian transaksi yang melibatkan penyediaan jasa;
- 2) jumlah setiap kategori pendapatan yang diakui dalam satu periode, termasuk pendapatan yang timbul dari penjualan barang, penyediaan jasa, bunga, royalti, dividen, dan jenis pendapatan signifikan lainnya.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa perusahaan akan menyajikan pendapatannya pada laporan laba rugi dan akan mengungkapkannya pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan laba rugi melaporkan kinerja keuangan atau hasil usaha perusahaan dalam suatu periode. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), perusahaan mengungkapkan kebijakan akuntansi yang digunakan dan informasi tambahan yang relevan untuk mempermudah pemahaman dari setiap pos yang tersaji dalam laporan keuangan, dalam hal ini pos pendapatan.

Kesesuaian penyajian dan pengungkapan dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku sangat diperlukan guna menghasilkan informasi keuangan yang andal. Pengguna laporan keuangan dapat memperoleh informasi terkait kinerja keuangan

dan hasil pertanggungjawaban perusahaan atas sumber daya yang dipercayakan kepada mereka melalui informasi yang tersaji dalam laporan keuangan, yang mana sangat bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

2.5 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu mengenai analisis atas penerapan akuntansi pendapatan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP) telah banyak dilakukan. Adapun penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini antara lain penelitian yang dilakukan Ali (2018), Prastiyowati (2017), Tamalanga & Sabijono (2019), dan Manegeng *et al.* (2017).

Hasil penelitian Ali (2018) menunjukkan bahwa pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan pendapatan pada PT TAB Hotel Indonesia belum sesuai dengan SAK ETAP yang mana perusahaan memiliki kendala dalam penerapan SAK ETAP berupa belum memadainya SDM, bagian keuangan yang bisa merangkap pekerjaan operasional lain, dan belum terkoordinasinya mekanisme pencatatan penerimaan kas dengan baik. Sejalan dengan hasil penelitian Ali (2018), penelitian Prastiyowati (2017) menunjukkan hasil bahwa perlakuan akuntansi pendapatan pada PT Azindo Gunung Kleco belum sesuai dengan SAK ETAP yang mana perusahaan masih menggunakan perlakuan akuntansi menurut perusahaan itu sendiri.

Di sisi lain, penelitian yang dilakukan oleh Tamalanga & Sabijono (2019) dengan subjek penelitian Hotel Wisma Nusantara Tondano dan Manegeng *et al.* (2017) dengan subjek PT Metta Karuna Jaya menunjukkan hasil yang berbeda. Kedua penelitian tersebut menghasilkan bukti empiris bahwa Hotel Wisma

Nusantara Tondano dan PT Metta Karuna Jaya telah memahami dan menerapkan konsep pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan pendapatan berdasarkan SAK ETAP dengan baik.