

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian pendapatan

Pendapatan (*revenue*) adalah peningkatan manfaat ekonomi yang diterima selama suatu periode akuntansi dalam wujud penerimaan atau kenaikan aset atau penurunan liabilitas yang memberikan *benefit* berupa kenaikan ekuitas yang bukan berasal dari kontribusi penanaman modal (Surya, 2012).

Pendapatan menurut Sochib (2018) didefinisikan sebagai aliran masuk aktiva yang diperoleh dari kegiatan penyerahan atau penjualan barang atau jasa yang dilaksanakan suatu entitas usaha dalam suatu periode waktu tertentu. Bagi perusahaan, pendapatan yang diperoleh dari aktivitas operasional utama perusahaan dapat menambah nilai aset perusahaan yang nantinya akan menambah modal perusahaan tersebut. Berbeda dengan kepentingan akuntansi, penambahan modal yang berasal dari aktivitas pengalihan barang atau jasa kepada pelanggan akan diklasifikasikan dan dicatat pada akun pendapatan.

Seranah dengan itu, Suroto (2020, yang dikutip dari *Hestanto Personal Website*, 2019) mendefinisikan pendapatan sebagai seluruh penerimaan berbentuk uang atau barang yang diperoleh dari penghasilan industri ataupun diperoleh dari

pihak lain dan dapat dinilai sebagai sejumlah uang dari harta yang berlaku pada waktu yang berjalan.

Berdasarkan *Accounting Principle Board* dikutip oleh Theodorus Tuanakotta (1984) pada buku yang berjudul *Teori Akuntansi* menjelaskan definisi pendapatan yaitu *inflow of asset* terhadap suatu perusahaan sebagai dampak dari proses penyerahan barang atau jasa.

Ikatan Akuntansi Indonesia dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 23 paragraf ke-enam (2010) menjelaskan bahwa:

Pendapatan merupakan arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomi yang berasal dari kegiatan operasional perusahaan dalam kurun waktu suatu periode akuntansi tertentu yang memberikan benefit berupa peningkatan ekuitas yang bukan berasal dari kontribusi penanam modal.

Definisi yang disampaikan IAI hampir sama dengan definisi menurut Kieso, Warfield, dan Weygantd (2018) pada buku *Intermediate Accounting* yang diterjemahkan ke dalam bahasa Indonesia yaitu:

Pendapatan merupakan penambah manfaat ekonomi sebagai imbalan atas penyerahan barang atau jasa selama periode akuntansi tertentu yang berwujud arus kas masuk atau peningkatan aset atau penurunan liabilitas yang memberikan dampak berupa penambahan ekuitas di luar dari kontribusi pemegang ekuitas.

Ikatan Akuntansi Indonesia (2019) dalam Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas (SAK ETAP) menjelaskan bahwa pendapatan adalah penghasilan yang berasal dari pelaksanaan kegiatan perusahaan berupa pendapatan jasa (*fees*), penjualan (*sales*), imbalan (*rewards*), sewa (*rent*), bunga (*interest*), royalti (*royalty*), dan dividen (*dividend*).

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 72 yang menggantikan PSAK 23, pendapatan dari kontrak pelanggan adalah penghasilan yang diperoleh perusahaan dari aktivitas pemindahan kepemilikan barang atau jasa

kepada pelanggan dengan dasar kontrak yang sudah disetujui oleh kedua belah pihak. Pelanggan yang dijelaskan adalah pihak yang menerima barang atau jasa sebagai output aktivitas normal perusahaan. Pihak yang terkait tidak dapat disebut sebagai pelanggan apabila turut berpartisipasi dalam proses pembuatan output tersebut dan ikut mengambil *benefit* serta risikonya.

Berdasarkan berbagai macam jenis definisi-definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa pendapatan merupakan sejumlah penerimaan yang diperoleh dari kegiatan penjualan atau pengalihan atau penyerahan barang atau jasa kepada pelanggan melalui persetujuan dan kesepakatan dalam kontrak dari aktivitas operasional perusahaan dengan tujuan peningkatan nilai aset atau penurunan nilai liabilitas perusahaan.

2.2 Jenis-jenis Pendapatan

Menurut Suparmoko (2015) pendapatan dapat diklasifikasikan menjadi tiga jenis yaitu sebagai berikut.

1. Gaji dan Upah yang merupakan penghasilan atau imbalan yang diperoleh atas pekerjaan dalam kurun waktu satu hari, satu minggu, maupun satu bulan.
2. Pendapatan yang berasal dari usaha sendiri adalah sejumlah hasil produksi dikurangi dengan *expenses* (biaya-biaya) selama aktivitas operasional perusahaan berjalan. Usaha yang dijelaskan adalah usaha milik pribadi atau keluarga.
3. Pendapatan yang berasal dari usaha lainnya yaitu penghasilan dari hasil seperti penyewaan aset, penerimaan bunga, sumbangan, pendapatan pensiun, dan lain-lain dimana kegiatan tersebut tidak membutuhkan tenaga kerja.

Menurut Valen A Lumingkewas (2013) pendapatan terbagi menjadi dua golongan yaitu sebagai berikut.

1. Pendapatan operasional (*operating income*)

Pendapatan operasional merupakan pendapatan yang berasal dari aktivitas usaha yang dijalankan secara langsung oleh suatu unit usaha itu sendiri tanpa penyerahan jasa atau barang jadi. Selain itu, pendapatan operasional juga berupa penghasilan dari kegiatan usaha yang sudah disepakati dan disetujui, contohnya penjualan konsinyasi.

2. Pendapatan non-operasional (pendapatan lain-lain)

Pendapatan non-operasional adalah pendapatan yang berasal selain dari aktivitas utama suatu unit usaha yang bersifat tidak kontinu tetapi tetap serta merta menunjang pendapatan operasional perusahaan dan masuk ke perhitungan agregat pendapatan.

2.3 Pengakuan Pendapatan

Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), pengakuan (kata nomina) adalah proses, cara, perbuatan mengakui atau menyatakan suatu hal. Menurut Nikolai, Jefferson P., dan John D. (2010) pengakuan (*recognition*) merupakan proses pencatatan dan pelaporan transaksi dan kegiatan yang bersifat formal pada suatu pos akun yang tercantum di laporan keuangan perusahaan.

Pengakuan pendapatan dalam dunia akuntansi didefinisikan sebagai proses pencatatan sejumlah uang ke dalam metode pembukuan secara resmi untuk merefleksikan pendapatan perusahaan dalam statemen keuangan (ikhtisar mengenai keadaan keuangan perusahaan). Prinsip pengakuan pendapatan (*revenue*

recognition principle) menjelaskan bahwa pendapatan dapat diakui ketika pendapatan tersebut direalisasikan atau bisa direalisasikan dan dihasilkan. Suatu pendapatan dapat direalisasikan apabila barang atau jasa yang dihasilkan perusahaan dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas (piutang) atau aktiva lainnya yang bisa dinilai dalam sejumlah uang (Ibnu, 2020).

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 23 paragraf ke-20 (2015) menjelaskan bahwa pendapatan dapat diakui bilamana hasil transaksi yang terkait dengan penjualan jasa dapat diperkirakan secara andal dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi di akhir periode pelaporan. Syarat dari suatu hasil transaksi yang dapat diestimasi secara andal menjadi sebuah pendapatan adalah sebagai berikut.

- a. Nilai total pendapatan dapat diukur secara andal.
- b. Manfaat ekonomi terkait transaksi yang berkaitan akan mengalir ke entitas.
- c. Tingkat penyelesaian suatu transaksi dapat diukur di akhir periode pelaporan.
- d. Biaya yang muncul untuk transaksi dan untuk menyelesaikan transaksi dapat diukur secara andal.

Setelah 1 Januari 2020, PSAK 23 digantikan dengan PSAK 72 yang menjadi payung dari pengakuan pendapatan. PSAK 72 menjelaskan bahwa syarat untuk suatu entitas dapat mengakui pendapatan adalah melakukan lima tahapan analisis transaksi berdasarkan kontrak yaitu sebagai berikut.

- a. Melaksanakan identifikasi kontrak dengan pelanggan
- b. Melaksanakan identifikasi tiap-tiap kewajiban pelaksanaan
- c. Menentukan harga transaksi yang disepakati dan disetujui dalam kontrak

- d. Mengalokasikan harga transaksi pada tiap-tiap kewajiban pelaksanaan
- e. Mengakui pendapatan ketika entitas sudah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

Untuk pengakuan pendapatan itu sendiri akan bersinggungan dengan tahapan pada poin a, b, dan e sedangkan tahapan pada poin c dan d akan dijelaskan pada penjelasan mengenai pengukuran pendapatan. Tahapan terkait pengakuan pendapatan akan dijelaskan sebagai berikut.

2.3.1 Mengidentifikasi Kontrak dengan Pelanggan

Kontrak atau perjanjian merupakan sebuah persetujuan yang dilakukan antara dua orang atau lebih terkait suatu hal tertentu (Wikipedia, 2021). Dalam dunia akuntansi, kontrak adalah hal yang sangat krusial karena pendapatan dapat diakui apabila sebuah kontrak disetujui oleh kedua belah pihak. Kontrak menjelaskan poin-poin penting berupa hak perusahaan terkait jumlah pendapatan yang akan diperoleh setelah melaksanakan kewajibannya kepada pelanggan.

PSAK 72 pada paragraf ke-sembilan menjelaskan bahwa sebuah kontrak dapat dicatat oleh perusahaan apabila memenuhi ciri khusus berikut.

- a. Pihak yang terkait pada kontrak sudah menyepakati kontrak tertulis atau lisan sesuai dengan praktik bisnis yang disetujui dan memiliki komitmen penuh untuk menjalankan kewajibannya masing-masing.
- b. Hak tiap-tiap pihak terkait barang atau jasa yang akan dikonversi dapat diidentifikasi oleh entitas.
- c. Jangka waktu pembayaran terkait barang atau jasa yang akan dikonversi dapat diidentifikasi oleh entitas.

- d. Kontrak yang disetujui harus mempunyai substansi komersial yaitu waktu, risiko, dan perkiraan perubahan jumlah arus kas di masa depan sebagai dampak dari kontrak.
- e. Entitas berkemungkinan besar akan menagih imbalan sebagai haknya dalam penyerahan atau penjualan barang atau jasa yang dikonversi ke pelanggan.

Apabila kriteria yang telah disebutkan diatas tidak dapat dipenuhi, imbalan yang diterima perusahaan dapat diakui sebagai pendapatan jika salah satu dari ciri khusus ini dipenuhi yaitu:

- a. Entitas yang bersangkutan tidak memiliki sisa kewajiban yang harus diberikan kepada pelanggan dan secara substansial atau seluruh imbalan yang disepakati sudah diperoleh entitas dan tidak dapat dikembalikan.
- b. Imbalan yang sudah disepakati sudah diperoleh entitas dan tidak dapat dikembalikan.

PSAK 72 juga menjelaskan bahwa kontrak dapat diakhiri tanpa memberikan kompensasi kepada pihak lain apabila salah satu atau beberapa pihak dalam kontrak mempunyai hak yang dapat dipaksakan secara sepihak dalam kontrak yang tidak terlaksana penuh (*wholly unperformed contract*). Kriteria dari kontrak tidak terlaksana penuh adalah barang atau jasa yang disetujui belum dialihkan oleh perusahaan dan perusahaan belum menerima atau berhak menerima imbalan dalam bentuk apapun sesuai perjanjian yang disetujui.

Pada paragraf 22-30 PSAK 72 dijelaskan bahwa entitas dapat melakukan kombinasi kontrak antara dua atau lebih kontrak menjadi sebuah kontrak tunggal dengan kriteria sebagai berikut.

- a. Memiliki tujuan komersial terkait kontrak yang dinegosiasikan menjadi satu paket kontrak tunggal.
- b. Nilai imbalan yang akan diperoleh entitas bergantung pada harga atau pelaksanaan kontrak lainnya.
- c. Barang atau jasa yang dijanjikan dalam setiap kontrak yang ada merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal.

Selain kombinasi kontrak, entitas dapat melakukan modifikasi kontrak yang merupakan perubahan terkait ruang lingkup dan/atau harga kontrak yang disepakati oleh setiap pihak yang terkait. Entitas dapat mencatat modifikasi kontrak terpisah dengan syarat kondisi berupa ruang lingkup kontrak meningkat dan harga kontrak meningkat karena harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling prices*). Entitas juga dapat mencatat kontrak tidak terpisah apabila kontrak tersebut diberhentikan dan menciptakan kontrak baru.

2.3.2 Mengidentifikasi Kewajiban yang Harus Dilaksanakan (*Separate Performance Obligation*)

PSAK 72 pada paragraf ke-23 menjelaskan bahwa kewajiban pelaksanaan dapat diidentifikasi oleh entitas kepada pelanggan pada awal kontrak terkait barang atau jasa yang akan dialihkan berupa:

- a. Serangkaian barang atau jasa yang memiliki sifat dapat dibedakan.

Kriteria yang harus dipenuhi barang atau jasa yang memiliki sifat dapat dibedakan adalah mempunyai manfaat yang dapat dinikmati pelanggan dari barang atau jasa itu sendiri atau dari sumber daya lainnya yang disediakan

oleh entitas serta janji entitas dalam hal menyerahkan barang atau jasa kepada pelanggan terpisah dan dapat diidentifikasi dari janji lain dalam kontrak.

Bentuk dari barang atau jasa yang memiliki sifat dapat dibedakan adalah penyerahan barang yang dibeli atau diproduksi, pelaksanaan tugas atas jasa yang dialihkan, penyediaan jasa atau jasa pengaturan, serta pembagian hak kepada barang atau jasa.

- b. Serangkaian atau sepakat barang atau jasa yang memiliki sifat dapat dibedakan baik secara substansial sama maupun memiliki pola pengalihan yang sama. Barang atau jasa yang tidak dapat dibedakan dapat dikombinasi oleh entitas.

Kewajiban pelaksanaan juga dapat diidentifikasi secara tidak terbatas pada barang atau jasa yang secara eksplisit dicantumkan dalam kontrak.

2.3.3 Mengakui pendapatan pada saat entitas sudah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan

PSAK 72 menjelaskan bahwa pendapatan dapat diakui suatu entitas pada saat atau selama proses penyelesaian kewajiban pelaksanaan terkait pengalihan barang atau jasa yang disetujui dilaksanakan kepada pelanggan. Aset dikatakan sudah dialihkan apabila pelanggan sudah memperoleh pengendalian atas aset yang diberikan. Entitas harus menentukan periode waktu yang dipakai dalam proses penyelesaian kewajiban pelaksanaan di awal kontrak dibuat. Penyelesaian kewajiban pelaksanaan pada PSAK 72 dibedakan menjadi dua yaitu kewajiban pelaksanaan yang dapat diselesaikan sepanjang waktu (*performance obligation over time*) dan kewajiban pelaksanaan yang dapat diselesaikan pada waktu tertentu (*performance obligation at a point in time*).

Kieso, Weygandt, dan Warfield (2018) menjelaskan bahwa kriteria suatu kewajiban pelaksanaan telah dipenuhi adalah apabila kendali barang atau jasa yang dialihkan sudah diterima pelanggan. Beberapa indikator yang mempengaruhi hal tersebut adalah sebagai berikut.

- a. Hak atas pembayaran aset dimiliki oleh perusahaan
- b. Hak hukum atas aset telah dialihkan oleh perusahaan
- c. Kepemilikan fisik atas aset telah diberikan oleh perusahaan
- d. Manfaat dan risiko yang bersifat signifikan terkait kepemilikan barang atau jasa yang dialihkan telah dimiliki pelanggan
- e. Manfaat dan penggunaan barang atau jasa yang dialihkan telah didapat secara penuh oleh pelanggan.

2.4 Pengukuran Pendapatan

Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia (2002), pendapatan dapat diukur sesuai dengan nilai wajar imbalan yang diperoleh perusahaan. Jumlah pendapatan yang berasal dari transaksi tertentu ditentukan dari persetujuan antara pihak yang terkait dan dapat diukur dengan nilai wajar imbalan dikurangi dengan jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan perusahaan. PSAK 72 menjelaskan bahwa tahapan pengukuran pendapatan terbagi menjadi dua yaitu sebagai berikut.

2.4.1 Menentukan Harga Transaksi

Dalam menentukan harga transaksi, PSAK 72 pada paragraf 47 menjelaskan bahwa perusahaan harus menimbang syarat kontrak dan praktik bisnis umum yang ada. Harga transaksi didefinisikan sebagai sejumlah imbalan yang diestimasikan menjadi hak perusahaan dalam penyerahan barang atau jasa kepada pelanggan

(tidak termasuk estimasi imbalan variabel yang dibatasi nominal yang ditagih pihak ketiga seperti pajak). Estimasi harga transaksi dipengaruhi oleh faktor waktu, sifat, dan jumlah imbalan yang disetujui.

Beberapa hal yang harus dipertimbangkan oleh perusahaan ketika menentukan harga transaksi yaitu sebagai berikut.

a. Imbalan variabel (*variable consideration*)

Jumlah imbalan yang dijanjikan oleh entitas dapat bervariasi karena faktor-faktor seperti rabat, diskon, pengembalian dana, kredit, denda, insentif, bonus kinerja, konsesi harga, atau faktor lain yang sama.

Metode yang digunakan untuk mengestimasi jumlah imbalan variabel adalah sebagai berikut.

- 1) Nilai yang diharapkan (*expected value*) merupakan estimasi jumlah yang tertimbang dalam persentase kemungkinan jumlah imbalan.
- 2) Jumlah yang berprobabilitas besar (*most likely amount*) merupakan jumlah yang memiliki probabilitas paling besar dalam persentase kemungkinan jumlah imbalan.

b. Liabilitas pengembalian (*refund liability*)

Liabilitas pengembalian diakui perusahaan apabila perusahaan menerima imbalan dan mengestimasi untuk mengembalikan sebagian atau seluruh imbalan kepada pelanggan.

c. Pembatas imbalan variabel

Perusahaan akan memasukkan beberapa atau seluruh jumlah imbalan variabel hanya dengan kondisi sangat besar kemungkinan terjadinya (*highly probable*).

d. Penilaian kembali imbalan variabel

Perusahaan mengestimasi kembali harga transaksi di setiap akhir periode pelaporan dengan tujuan merepresentasikan kondisi terkini.

e. Nilai waktu uang (*time value of money*)

Nilai waktu uang terjadi pada saat kesepakatan kontrak mencakup pembiayaan yang signifikan yang membuat perusahaan menentukan nilai wajar dari harga transaksi dengan mengestimasi pembayaran yang diperoleh atau pembayaran dengan tingkat bunga didiskontokan.

f. Imbalan nontunai atau nonkas

Imbalan nontunai atau nonkas dapat berupa barang, jasa, atau imbalan nontunai lainnya. Apabila entitas tidak dapat mengestimasi imbalan nonkas secara rasional, maka imbalan ini mengacu pada harga jual berdiri sendiri (*stand-alone selling price*) dari barang atau jasa yang akan dialihkan.

g. Utang imbalan kepada pelanggan

Utang imbalan meliputi sejumlah kas yang diestimasi akan dibayar kepada pelanggan, kredit, kupon, *voucher*, dan *item* lainnya yang serupa.

2.4.2 Mengalokasikan Harga Transaksi terhadap Kewajiban Pelaksanaan

Perusahaan melakukan pengalokasian harga transaksi pada tiap-tiap kewajiban pelaksanaan (barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan) sejumlah

imbalan yang akan diterima perusahaan dengan tujuan untuk meyerahkan atau mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan.

Metode yang digunakan adalah metode *relative stand-alone selling* atau dasar harga jual berdiri sendiri relatif. Apabila nilai wajar (*fair value*) barang atau jasa tidak diketahui, maka perusahaan dapat mengestimasi harga barang atau jasa dengan menggunakan beberapa pendekatan sebagai berikut.

- a. Pendekatan penilaian pasar yang disesuaikan (*adjusted market assessment approach*). Perusahaan dapat mengestimasi dengan melihat harga dari kompetitor.
- b. Pendekatan biaya estimasi tambah margin (*expected cost plus a margin approach*). Estimasi biaya yang diharapkan ditambah dengan margin atas penjualan barang atau jasa yang dijanjikan.
- c. Pendekatan residual (*residual approach*). Perusahaan mengacu pada total harga transaksi dikurang dengan harga jual barang atau jasa lain yang ada di kontrak.

2.5 Penyajian Pendapatan

PSAK 72 pada paragraf 105 menjelaskan bahwa pada saat salah satu pihak sudah menjalankan kewajibannya, perusahaan akan menyajikan kontrak pada laporan posisi keuangan (*statement of financial position*) sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak sesuai dengan hubungan antara kinerja entitas dan pembayaran pelanggan. Pendapatan disajikan sebagai aktiva kontrak apabila kewajiban lebih besar dari imbalan yang diperoleh, sebaliknya pendapatan akan disajikan sebagai liabilitas kontrak apabila kewajiban lebih kecil dari imbalan yang diperoleh.

2.6 Pengungkapan Pendapatan

Pengungkapan pendapatan dilakukan dengan tujuan agar informasi yang disampaikan cukup dan dapat dimanfaatkan oleh pengguna laporan keuangan untuk memahami jumlah, sifat, ketidakpastian, dan waktu pendapatan serta arus kas yang berasal dari kontrak dengan pelanggan (PSAK 72, paragraf 110).

Informasi yang bersifat kualitatif dan kuantitatif yang diungkapkan meliputi beberapa hal sebagai berikut.

a. Kontrak dengan pelanggan

Pada saat periode pelaporan, perusahaan mengungkapkan jumlah pendapatan yang diakui dalam kontrak (terpisah dari sumber pendapatan lain) dan jumlah rugi penurunan nilai yang diakui atas aset atau piutang kontrak (terpisah dari rugi penurunan nilai kontrak lain)

b. Pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan

Pertimbangan yang diungkapkan oleh perusahaan akan digunakan untuk menentukan harga transaksi dan jumlah yang dialokasikan pada setiap kewajiban pelaksanaan, serta waktu penyelesaian kewajiban pelaksanaan,

c. Aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan

Perusahaan mengungkapkan saldo akhir aset yang diperoleh dari hasil kontrak dengan pelanggan dengan memperhitungkan jumlah penyusutan (amortisasi) dan penurunan nilai atas kerugian yang dicatat selama periode pelaporan.