

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 PSAK 72 Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan

2.1.1 Definisi Pendapatan

Pendapatan merupakan salah satu akun yang terletak dalam laporan keuangan setiap perusahaan. Kelangsungan hidup perusahaan sangat bergantung kepada pendapatan yang diperoleh, maka dari itu peran pendapatan sangat penting. Semakin besar pendapatan yang diperoleh, maka semakin baik kemampuan suatu perusahaan untuk mendanai segala aktivitas pengeluaran yang telah dianggarkan.

Kieso *et al.* (2009) menjelaskan di dalam bukunya, bahwa pendapatan merupakan salah satu hal yang sangat penting bagi perusahaan dan menjadi tolak ukur dalam menilai kinerja keuangan mereka. Pada umumnya, di dalam laporan keuangan, posisi pendapatan terletak di baris pertama laporan laba rugi dan menjadi komponen utama dalam menghitung laba atau rugi yang dialami oleh perusahaan selama periode tersebut.

Selain itu, Skousen *et al.* (2013, dikutip dalam Puspamurti & Firmansyah, 2020) menjelaskan bahwa konsep pendapatan sesungguhnya dapat diartikan sebagai arus masuk atau hasil yang diterima oleh perusahaan atas kewajiban yang telah

dilaksanakan antara lain pemberian jasa, pengiriman barang, atau kegiatan-kegiatan lain yang menjadi sumber penghasilan utama perusahaan.

Dwi Martani (2016) mendefinisikan pendapatan sebagai suatu penghasilan yang berasal dari aktivitas normal suatu perusahaan dan merujuk kepada istilah yang bermacam-macam seperti penjualan, pendapatan atas jasa, pendapatan dividen, pendapatan royalti, dan pendapatan bunga.

Berdasarkan PSAK Nomor 23 tentang Pendapatan, pendapatan didefinisikan sebagai arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama periode tertentu yang mana arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan terbaru, yaitu PSAK Nomor 72 mengatur pendapatan dari kontrak dengan pelanggan. Di dalam pernyataan ini diungkapkan bahwa entitas akan mengakui pendapatan untuk menggambarkan pengalihan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan dalam jumlah yang mencerminkan imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas dalam pertukaran dengan barang atau jasa tersebut. PSAK 72: Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan merupakan adopsi dari IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*. PSAK 72 menetapkan prinsip yang diterapkan entitas untuk melaporkan informasi yang berguna kepada pengguna laporan keuangan tentang sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Tujuan dibuatnya pernyataan ini adalah agar informasi yang dilaporkan kepada pengguna laporan keuangan bisa lebih akuntabel, berguna, dan ringkas.

PSAK 72 menggantikan seluruh standar yang berkaitan dengan pengakuan sampai pengungkapan pendapatan yang berlaku sekarang, yakni PSAK 34 mengenai Kontrak Konstruksi, PSAK 23 mengenai Pendapatan, ISAK 21 mengenai Perjanjian Konstruksi *Real Estate*, ISAK 10 mengenai Program Loyalitas Pelanggan, PSAK 44 mengenai Akuntansi Aktivitas Pengembangan *Real Estate*, dan ISAK 27 mengenai Pengalihan Aset dari Pelanggan.

Ruang lingkup PSAK 72 ini meliputi seluruh kontrak dengan pelanggan, kecuali: kontrak sewa yang diatur dalam PSAK 73; kontrak asuransi yang diatur dalam PSAK 62; instrumen keuangan dan hak atau kewajiban kontraktual lain yang diatur dalam PSAK 71, PSAK 65, PSAK 66, PSAK 15, dan PSAK 4; serta pertukaran nonmoneter antara entitas dalam bergerak di dalam industri yang serupa demi memberikan fasilitas penjualan kepada pelanggan atau pelanggan yang berpotensi menguntungkan perusahaan.

2.1.2 Pengakuan Pendapatan

PSAK 72 mendefinisikan bahwa pendapatan baru dapat diakui ketika pengalihan aset dalam hal pemenuhan kewajiban kepada pelanggan telah dilaksanakan oleh perusahaan. Pengalihan aset tersebut baru dapat terjadi ketika pelanggan sudah memiliki hak kendali atas aset tersebut. Untuk dapat menentukan pengakuan pendapatan, pernyataan ini mensyaratkan entitas untuk melakukan analisis transaksi berdasarkan kontrak terlebih dahulu yang terdiri dari lima tahapan sebagai berikut.

1. Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan

Pada PSAK 72 paragraf 10 dijelaskan bahwa kontrak adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang menimbulkan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan. Kemampuan memaksakan hak dan kewajiban dalam suatu kontrak adalah permasalahan hukum. Kontrak dapat tertulis, lisan atau tersirat dalam praktik bisnis umum entitas. Pada paragraf 11 dijelaskan bahwa beberapa kontrak dengan pelanggan dapat mempunyai durasi yang tidak permanen dan dapat diakhiri atau dimodifikasi oleh salah satu pihak setiap waktu.

Entitas mencatat kontrak dengan pelanggan hanya jika seluruh kriteria berikut terpenuhi.

- a. Para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak secara tertulis, lisan atau sesuai dengan praktik bisnis pada umumnya dan berkomitmen untuk melaksanakan kewajiban mereka masing-masing.
- b. Entitas dapat mengidentifikasi hak setiap pihak mengenai barang atau jasa yang akan dialihkan.
- c. Entitas dapat mengidentifikasi jangka waktu pembayaran barang atau jasa yang akan dialihkan.
- d. Kontrak memiliki substansi komersial yaitu risiko, waktu, atau jumlah arus kas masa depan entitas diperkirakan berubah sebagai akibat dari kontrak.
- e. Kemungkinan besar entitas akan menagih imbalan yang akan menjadi haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dialihkan ke pelanggan.

Dalam mengevaluasi apakah kolektibilitas terjadi, entitas mempertimbangkan kemampuan dan intensi pelanggan untuk membayar jumlah imbalan ketika jatuh tempo.

2. Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan.

Kewajiban pekerjaan (*performance obligation*) adalah janji yang tercantum dalam kontrak untuk menyediakan barang atau jasa tertentu kepada pelanggan. Untuk menentukan apakah suatu kontrak memiliki satu atau beberapa kewajiban, hal yang harus dilakukan ialah mengidentifikasi apakah beberapa produk dan atau jasa yang tercantum dalam kontrak bersifat spesifik, independen (tidak saling bergantung), dan memiliki harga jual yang terpisah. Jika masing-masing kewajiban pekerjaan (produk atau jasa) tidak saling bergantung dan dapat dijual secara terpisah, maka masing-masing kewajiban pekerjaan tersebut dihitung sebagai kewajiban yang tidak saling terikat. Sebaliknya, jika setiap kewajiban pekerjaan saling bergantung dan tidak dapat dipisahkan, maka beberapa kewajiban pekerjaan tersebut digabung jadi satu dan dilaporkan sebagai satu kewajiban pekerjaan (*one performance obligation*).

3. Menentukan harga transaksi.

Harga transaksi merupakan jumlah imbalan yang diharapkan diterima perusahaan (penjual) dari pelanggan. Suatu kontrak umumnya menjelaskan harga transaksi sehingga mudah untuk diidentifikasi. Walaupun demikian, dalam beberapa kontrak sulit untuk mengidentifikasi atau menentukan harga transaksi. Dalam hal ini, untuk menentukan harga transaksi, perusahaan sebagai penjual harus mempertimbangkan imbalan variabel (*variable consideration*), nilai waktu uang

(*time value of money*), imbalan non-tunai (*non-cash consideration*), dan imbalan yang dibayarkan atau yang terutang kepada pelanggan.

4. Mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan.

Tujuan mengalokasikan harga transaksi adalah perusahaan mengalokasikan harga transaksi kepada masing-masing kewajiban pelaksanaan (atau barang atau jasa bersifat bisa dibedakan) dalam jumlah yang menggambarkan imbalan yang diharapkan menjadi hak perusahaan dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan terhadap pelanggan. Entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan yang diidentifikasi dalam kontrak dengan dasar harga jual berdiri sendiri relatif (*relative stand-alone selling price*), kecuali diatur khusus untuk alokasi diskon dan untuk alokasi imbalan yang mencakup variabel.

5. Mengakui pendapatan ketika (atau selama) entitas telah menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2018), perusahaan dikatakan telah memenuhi kewajiban kinerjanya (*performance obligation*) ketika pelanggan mendapatkan kendali atas barang atau jasa yang ditunjukkan dengan beberapa indikator berikut ini.

- a. Perusahaan memiliki hak pembayaran aset.
- b. Perusahaan telah mengalihkan hak hukum ke aset.
- c. Perusahaan telah mentransfer kepemilikan fisik aset.
- d. Pelanggan memiliki risiko dan manfaat kepemilikan yang signifikan.
- e. Pelanggan telah menerima aset

Pengendalian atas aset merujuk pada kemampuan untuk mengarahkan penggunaan atas, dan memperoleh seluruh sisa manfaat secara substansial dari aset. Manfaat atas aset adalah arus kas potensial yang dapat diperoleh langsung atau tidak langsung dengan berbagai cara, yaitu menggunakan aset untuk memproduksi barang atau menyediakan jasa, menggunakan aset untuk meningkatkan nilai aset lain, menggunakan aset untuk menyelesaikan liabilitas atau mengurangi beban, menjual atau mempertukarkan aset, menjaminkan aset untuk memperoleh pinjaman, menguasai aset.

2.1.3 Pengukuran Pendapatan

Terdapat dua tahapan untuk melakukan pengukuran pendapatan, yaitu menentukan harga transaksi dan mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan. Entitas harus mempertimbangkan syarat kontrak dan praktik bisnis umum saat akan menentukan harga transaksi. Harga transaksi meliputi total imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas, tetapi tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga. Imbalan yang menjadi hak entitas itu bisa berupa jumlah tetap, jumlah variabel, atau kombinasi di antara keduanya.

Pengalokasian harga transaksi ke dalam setiap kewajiban pekerjaan didasarkan atas nilai wajar setiap kewajiban. Pengukuran nilai wajar yang terbaik yaitu dengan mengamati apakah perusahaan dapat menjual barang atau jasa dengan harga jual terpisah (*standalone basis*). Jika informasi mengenai harga pasar barang atau jasa tidak dapat ditentukan, maka entitas bisa memperkirakan harga jual barang atau jasa tersebut menggunakan berbagai pendekatan, antara lain *adjusted market*

assessment approach, *expected cost plus a margin approach*, dan *residual approach*.

2.1.4 Penyajian Pendapatan

Dalam penyajian laporan keuangan, PSAK 72 memberikan syarat kepada entitas untuk menghitung pendapatan dari kontrak dengan pelanggan berdasarkan jumlah uang yang diperkirakan menjadi hak perusahaan dalam transaksi pertukaran untuk mengalihkan jasa atau barang yang dijanjikan. Entitas akan menyajikan kontrak dalam laporan keuangan pada laporan posisi keuangan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak, tergantung pada hubungan antara kinerja entitas dan pembayaran pelanggan dengan catatan ada satu pihak yang telah melaksanakan kontrak.

Liabilitas kontrak merupakan kewajiban entitas untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan yang mana entitas telah menerima imbalan atau jumlah imbalan yang jatuh tempo dari pelanggan tersebut. Aset kontrak merupakan hak imbalan entitas dalam pertukaran barang atau jasa yang dialihkan entitas kepada pelanggan.

Penyajian laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pendapatan PSAK 72 yaitu laporan posisi keuangan, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.

2.1.5 Pengungkapan Pendapatan

Pendapatan diakui dalam laporan laba rugi ketika peningkatan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan kenaikan aset atau penurunan liabilitas

telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Tujuan persyaratan pengungkapan adalah agar entitas mengungkapkan informasi yang cukup dan memungkinkan para pengguna laporan keuangan memahami sifat, jumlah, waktu dan, ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Berdasarkan PSAK 72 paragraf 110, untuk mencapai tujuan tersebut, entitas harus mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tentang seluruh hal berikut.

1. Kontrak dengan pelanggan, yaitu pemisahan pendapatan, saldo kontrak, kewajiban pelaksanaan, dan harga transaksi yang dialokasikan ke sisa kewajiban pelaksanaan.
2. Pertimbangan signifikan dan perubahan dalam pertimbangan, yang dibuat dalam menerapkan pernyataan ini terhadap kontrak tersebut. Entitas menentukan waktu penyelesaian, harga transaksi, dan besaran alokasi atas kewajiban pelaksanaan tersebut.
3. Aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan.