

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Pendapatan

Pendapatan (*Revenue*) adalah kenaikan manfaat ekonomi selama periode akuntansi tertentu dalam bentuk arus masuk yang berasal dari aktivitas operasional perusahaan sehari-hari. Aktivitas ini merupakan kegiatan utama perusahaan yang dapat terjadi dalam berbagai bentuk seperti penjualan, upah, bunga, dividen, dan sewa. Pendapatan merupakan salah satu sumber penghasilan (*Income*) perusahaan selain keuntungan (*Gain*). Keuntungan adalah kenaikan manfaat ekonomi selama periode akuntansi tertentu yang berasal dari selain aktivitas operasional perusahaan sehari-hari. Aktivitas ini dapat berupa peningkatan nilai aset atau penurunan nilai liabilitas. (Kieso, 2018)

Bagi perusahaan, pendapatan adalah tujuan utama dan menjadi salah satu tolak ukur atas kinerja perusahaan. Bagi pihak eksternal, selain menyediakan informasi mengenai kinerja suatu perusahaan di masa lalu dan di masa mendatang, pendapatan juga dapat menjadi alat untuk membandingkan suatu perusahaan dengan pesaingnya.

Sebelum adanya standar yang ditetapkan, banyak terjadi kesalahan pada transaksi pendapatan. Oleh karena itu, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menetapkan

suatu pedoman yang mengatur mengenai transaksi pendapatan dari kontrak dengan pelanggan pada PSAK 72 dan transaksi pendapatan secara umum pada Bab 20 SAK ETAP.

2.2 Pengukuran Pendapatan

Pendapatan yang diperoleh dari kontrak dengan pelanggan akan diukur sebesar harga transaksi dikurangkan dengan estimasi imbalan variabel. Pengakuan baru dapat dilakukan ketika kewajiban telah dipenuhi. Yang dimaksud dengan harga transaksi menurut PSAK 72 adalah imbalan yang diperkirakan akan diterima entitas atas transaksi pengalihan barang atau jasa, tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga. Sedangkan yang dimaksud dengan imbalan variable adalah jumlah imbalan yang akan menjadi hak entitas dalam pertukaran barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan. Jumlah dan jenis imbalan sangat bervariasi, contohnya diskon, rabat, insentif, retur, dan lain-lain. (PSAK 72, 2018)

SAK ETAP (2009) menjelaskan bahwa entitas harus mengukur pendapatan sesuai dengan nilai wajar atas pembayaran yang diterima atau pembayaran yang masih harus diterima secara bruto. Jika pembayaran dilakukan secara kredit, maka nilai wajar pembayaran adalah nilai kini dari seluruh penerimaan masa depan yang ditentukan berdasarkan tingkat bunga terkait (*imputed rate of interest*). Nilai wajar ini tidak termasuk dengan jumlah diskon, potongan harga, potongan volume, dan nilai yang menjadi bagian dari pihak ketiga seperti pajak. Dalam pengukuran pendapatan yang berasal dari transaksi pertukaran, pendapatan dapat diukur

berdasarkan jumlah tercatat aset yang dilepas hanya jika nilai wajar aset tidak dapat diandalkan atau transaksi tidak memiliki substansi komersial.

2.3 Pengakuan Pendapatan

Menurut Kieso (2018), pengakuan pendapatan dapat menggambarkan perpindahan barang atau jasa kepada pelanggan sejumlah nilai yang akan diterima perusahaan atau yang diperkirakan akan diterima oleh perusahaan dalam rangka pertukaran dengan barang atau jasa yang diberikan tersebut.

Menurut PSAK 72 (2018), pengakuan pendapatan dimulai dari melakukan identifikasi kontrak yang mana entitas dapat mencatat adanya kontrak dengan pelanggan hanya jika beberapa kriteria terpenuhi. Kriteria tersebut antara lain:

- 1) Para pihak dalam kontrak telah menyetujui kontrak dan berkomitmen untuk melakukan kewajibannya;
- 2) Hak mengenai barang/jasa setiap pihak dapat diidentifikasi;
- 3) Jangka waktu pembayaran dapat diidentifikasi;
- 4) Kontrak memiliki substansi komersial, yaitu risiko, waktu dan jumlah arus kas masa depan dapat diperkirakan; dan
- 5) Imbalan atas barang/jasa yang dialihkan kemungkinan besar akan diterima entitas.

Setelah dilakukan identifikasi kontrak, langkah selanjutnya adalah mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dalam kontrak. Identifikasi kewajiban dalam kontrak dilakukan atas beberapa hal seperti identifikasi janji dalam kontrak dengan pelanggan dan identifikasi barang/jasa yang dapat dibedakan. Selain janji

untuk menyerahkan barang/jasa yang pada umumnya dinyatakan secara eksplisit pada kontrak dengan pelanggan, namun pada nyatanya ada beberapa janji yang dinyatakan secara implisit dalam kontrak dan harus dipenuhi kewajibannya. Sedangkan yang dimaksud dengan barang/jasa yang dapat dibedakan adalah barang/jasa yang dapat memberi manfaat kepada pelanggan baik barang/jasa itu sendiri atau bersama dengan sumber daya lain dan barang/jasa yang perjanjiannya dapat diidentifikasi secara terpisah dari janji lain dalam kontrak.

Tahap terakhir pengakuan pendapatan menurut PSAK 72 adalah pemenuhan kewajiban pelaksanaan. Ketika entitas memenuhi kewajiban atau selama entitas sedang memenuhi kewajiban pengalihan barang/jasa kepada pelanggan maka entitas dapat mengakui dan mencatat adanya pendapatan. Pengalihan barang/jasa biasanya ditandai dengan adanya hak pengendalian atas barang/jasa tersebut oleh pelanggan.

Sedangkan menurut SAK ETAP (2009), pengakuan pendapatan berbeda untuk setiap transaksi. Perbedaan pengakuan pendapatan tersebut dijabarkan sebagai berikut.

A. Transaksi Penjualan Barang

Entitas harus mengakui pendapatan dari transaksi penjualan barang ketika syarat-syarat berikut terpenuhi:

- 1) Entitas telah mengalihkan risiko dan manfaat yang signifikan dari kepemilikan barang kepada pembeli. Penentuan kapan risiko dan manfaat dialihkan memerlukan pengujian keadaan transaksi. Biasanya pengalihan ini terjadi

bersamaan dengan pengalihan status legal atau pada saat penyerahan kepemilikan;

- 2) Entitas tidak mempertahankan atau meneruskan keterlibatan manajerial maupun kontrol atas barang yang dijual;
- 3) Nilai pendapatan dapat diukur secara andal;
- 4) Ada kemungkinan manfaat ekonomi yang berhubungan dengan transaksi akan mengalir masuk ke dalam entitas; dan
- 5) Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi dapat diukur secara andal.

Ketika entitas masih mempertahankan risiko manfaat kepemilikan, maka entitas tidak boleh mengakui adanya pendapatan. Keadaan di mana entitas boleh mempertahankan risiko dan manfaat kepemilikan adalah ketika adanya kewajiban garansi; penjualan kontinjensi; adanya bagian signifikan yang belum dipenuhi entitas; atau adanya hak pembatalan oleh pembeli yang dicantumkan dalam kontrak dan entitas tidak dapat memastikan jumlah pengembalian. (SAK ETAP, 2009)

B. Transaksi Penyediaan Jasa

Entitas harus mengakui pendapatan yang berhubungan dengan transaksi sesuai dengan tahap penyelesaian pada akhir periode pelaporan jika memenuhi kondisi berikut:

- 1) Pendapatan dapat diukur secara andal;
- 2) Terdapat kemungkinan bahwa manfaat ekonomis akan diterima entitas;
- 3) Tingkat penyelesaian transaksi pada akhir periode dapat diukur secara andal.

Jika dalam periode tertentu entitas memiliki pekerjaan yang tidak dapat

ditentukan jumlahnya, maka entitas mengakui pendapatannya secara garis lurus selama periode tersebut; dan

- 4) Seluruh biaya yang terlibat selama transaksi dapat diukur secara andal. Jika hasil transaksi tidak dapat diestimasi secara andal, maka entitas dapat mengakui pendapatannya hanya sampai dengan beban yang dapat diperoleh kembali. (SAK ETAP, 2009)

C. Transaksi Kontrak Konstruksi

Pendapatan atas kontrak konstruksi akan diakui ketika hasil kontrak dapat diestimasi secara andal. Pendapatan tersebut harus disesuaikan dengan tingkat estimasi penyelesaian aktivitas kontrak pada akhir periode pelaporan. Estimasi yang andal membutuhkan estimasi tingkat penyelesaian, biaya masa mendatang dan kolektibilitas tagihan yang andal.

Transaksi kontrak konstruksi dapat diperlakukan sebagai suatu kontrak yang terpisah jika proposal yang diserahkan terpisah untuk setiap aset, aset telah dinegosiasikan secara terpisah dengan kontraktor dan setiap biaya dari aset tersebut dapat diidentifikasi secara terpisah. Selain dianggap terpisah, suatu kontrak konstruksi akan dianggap sebagai suatu kontrak tunggal apabila kelompok kontrak telah dinegosiasikan secara tunggal, kontrak-kontrak tersebut saling berkaitan dan berhubungan erat serta kontrak-kontrak tersebut dapat dikerjakan secara berurutan. (SAK ETAP, 2009)

D. Transaksi Bunga, Royalti, dan Dividen

Pendapatan dari pemanfaatan aset yang menghasilkan bunga, royalti dan dividen akan diakui ketika ada kemungkinan manfaat ekonomis akan mengalir ke

entitas dan jumlah pendapatan tersebut dapat diukur secara andal. Pengakuan terhadap pendapatan bunga dan royalti harus diakui secara akrual. Sedangkan pengakuan terhadap pendapatan dividen diakui ketika pemegang saham telah menerima pembayaran dividen. (SAK ETAP, 2009)

2.4 Lima Tahap Pengakuan Pendapatan

Untuk memperjelas bahwa persyaratan pengakuan pendapatan telah dipenuhi, Kieso mengidentifikasi terdapat lima langkah dalam mengakui pendapatan. Langkah-langkah tersebut dijabarkan sebagai berikut.

A. Identifikasi kontrak dengan pelanggan

Kontrak adalah suatu perjanjian antara dua pihak yang menyebabkan timbulnya suatu hak atau kewajiban yang mengikat. Kontrak dapat dilakukan secara lisan maupun tulisan. Jangka waktu kontrak sangat variatif bergantung pada yang disebutkan dalam kontrak.

PSAK 72 (2018) menyebutkan bahwa kontrak baru akan dicatat ketika para pihak dalam kontrak setuju dengan perjanjian dalam kontrak, entitas dapat mengidentifikasi hak yang akan dialihkan, entitas dapat mengidentifikasi jangka waktu pembayaran, kontrak memiliki substansi komersial, dan entitas kemungkinan besar dapat menerima imbalan dari pihak lain. Apabila hal-hal tersebut tidak terpenuhi dan entitas telah menerima imbalan dari pihak lain, maka imbalan tersebut dapat diakui sebagai pendapatan hanya jika entitas sudah tidak memiliki kewajiban kepada pihak lain atau imbalan tersebut tidak dapat dikembalikan.

B. Identifikasi kewajiban terpisah dalam kontrak

Kewajiban dalam konteks ini adalah janji untuk menyediakan barang/jasa kepada pelanggan. Dalam menentukan kewajiban terkadang timbul permasalahan mengenai apakah kewajiban tersebut merupakan satu kesatuan atau diakui secara terpisah. Kewajiban akan diakui terpisah ketika barang/jasa tersebut berbeda dan tidak saling bergantung. Dengan kata lain, manfaat dari barang/jasa tersebut dapat diterima pelanggan individual maupun dikombinasikan dengan barang/jasa lain. Sebaliknya, jika barang/jasa manfaatnya hanya bisa diterima bersamaan dengan barang/jasa lain maka pemenuhan kedua barang/jasa tersebut dianggap sebagai satu kewajiban. (Kieso, 2018)

Sejalan dengan pernyataan tersebut, PSAK 72 (2018) menyebutkan bahwa:

Pada insepisi kontrak, entitas menilai barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dan mengidentifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan setiap janji untuk mengalihkan kepada pelanggan baik:

- 1) Suatu barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan; atau
- 2) Serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan.

C. Menentukan harga transaksi

Harga transaksi adalah jumlah yang diharapkan akan diterima dari pelanggan atas pertukaran barang/jasa. Pada beberapa kasus, dalam menentukan harga transaksi entitas harus mempertimbangkan beberapa faktor seperti: variabel konsiderasi; nilai waktu dari uang; pembayaran non kas; dan pertimbangan lunas atau kredit. (Kieso, 2018)

Harga transaksi adalah jumlah imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada

pelanggan, tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga (sebagai contoh beberapa pajak penjualan). Imbalan yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dapat mencakup jumlah tetap, jumlah variabel, atau keduanya. (PSAK 72, 2018)

D. Alokasi harga transaksi ke kewajiban terpisah dalam kontrak

Tahap ini dilakukan ketika terdapat lebih dari satu kewajiban dalam satu kontrak. Ketika hal ini terjadi, maka alokasi harga ditetapkan berdasarkan nilai wajarnya. Nilai wajar yang paling baik adalah harga jual berdiri sendiri barang/jasa tersebut. Jika informasi harga jual berdiri sendiri tidak diketahui, entitas harus melakukan estimasi. Ketika melakukan estimasi entitas harus mempertimbangkan seluruh informasi yang mencakup kondisi pasar, faktor dan informasi spesifik entitas tentang pelanggan atau kelas pelanggan yang tersedia secara wajar bagi entitas. (PSAK 72, 2018)

E. Mengakui pendapatan ketika tiap kewajiban telah terpenuhi

Entitas telah menyelesaikan kewajibannya ketika pelanggan mendapatkan kendali atas barang/jasa yang dibeli. Perpindahan kendali atas barang/jasa dapat ditandai dengan ciri berikut ini:

- 1) Entitas memiliki hak pembayaran atas barang/jasa;
- 2) Entitas telah memindahkan hak kepemilikan atas barang/jasa;
- 3) Entitas telah memindahkan bentuk fisik dari barang/jasa;
- 4) Pelanggan memiliki risiko yang signifikan atas kepemilikan barang/jasa; atau
- 5) Pelanggan telah menerima barang/jasa

Pada sebagian besar transaksi jasa, pendapatan akan diakui secara garis lurus karena pemenuhan kewajiban biasanya dilakukan secara merata sepanjang periode kontrak.

PSAK 72 (2018) juga menyebutkan bahwa entitas dapat mengakui pendapatan ketika entitas telah memenuhi kewajiban dengan mengalihkan barang/jasa dan pelanggan memperoleh pengendalian atas barang/jasa tersebut. Yang dimaksud pengendalian atas barang/jasa adalah kemampuan pelanggan untuk mengarahkan penggunaan aset dan memperoleh seluruh sisa manfaat barang/jasa dalam kontrak.

2.5 Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan

2.5.1 Penyajian Pendapatan

Ketika salah satu pihak dalam kontrak telah melaksanakan kontrak maka entitas akan menyajikan kontrak dalam laporan posisi keuangan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak. Aset kontrak adalah hak imbalan entitas dalam pertukaran barang/jasa yang dialihkan entitas kepada pelanggan. Sedangkan liabilitas kontrak adalah kewajiban entitas untuk mengalihkan barang/jasa kepada pelanggan ketika entitas telah menerima imbalan dari pelanggan tersebut (PSAK 72, 2018)

Sejalan dengan hal itu, SAK ETAP (2009) juga menjelaskan bahwa pendapatan akan disajikan menggunakan pendekatan aset-kewajiban dalam Laporan Posisi Keuangan-nya. Ketika entitas sudah menyelesaikan kewajiban maka entitas akan mengakui adanya aset dan jika kewajiban belum diselesaikan, entitas akan mengakui adanya kewajiban. Sedangkan ketika transaksi dilakukan dalam bentuk kontrak konstruksi, SAK ETAP menetapkan bahwa entitas harus menyajikan

jumlah bruto kontrak yang sudah menjadi hak dan kontrak yang masih berupa kewajiban.

2.5.2 Pengungkapan Pendapatan

Pengungkapan pengakuan pendapatan pada Catatan Atas Laporan Keuangan diperlukan agar pengguna laporan keuangan dapat memahami sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian dari pendapatan dan arus kas masuk yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Beberapa hal yang setidaknya diungkapkan adalah penjabaran mengenai kontrak dengan pelanggan, penilaian yang signifikan dan aset (berupa barang atau jasa) yang timbul dari kontrak. (Kieso, 2018)

Mendukung pernyataan sebelumnya, PSAK 72 (2018) juga menyebutkan bahwa entitas harus mengungkapkan informasi mengenai kontrak dengan pelanggan, pertimbangan yang signifikan dan perubahannya, serta aset yang diakui dari biaya untuk memenuhi kontrak. Sedangkan menurut SAK ETAP, secara umum entitas harus mengungkapkan kebijakan akuntansi yang digunakan sebagai dasar pengakuan pendapatan termasuk kebijakan tingkat penyelesaian transaksi ketika pendapatan berasal dari penyediaan jasa. Sedangkan untuk transaksi kontrak konstruksi entitas harus mengungkapkan:

- 1) Jumlah pendapatan kontrak yang diakui sebagai pendapatan dalam periode berjalan;
- 2) Metode yang digunakan dalam mengakui pendapatan; dan
- 3) Metode yang digunakan untuk menyelesaikan kontrak.

2.6 Kerangka Berpikir

Kerangka berpikir dapat digunakan oleh pembaca dalam memudahkan pemahaman isi dari karya tulis tugas akhir ini. Kerangka berpikir dapat dilihat pada Lampiran 1.