

BAB II

LANDASAN TEORITIS DAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teoritis

2.1.1 Pengertian Pendapatan

Pendapatan tidak dapat dipisahkan dari rangkaian kegiatan perusahaan, karena itulah yang menjadi obyek atas kegiatan perusahaan. Didalam menjalankan kegiatan usaha tujuan akhir yang ingin dicapai adalah memaksimalkan pendapatan. Bahkan pendapatan dapat memberikan petunjuk bagi perusahaan dalam hal pengambilan keputusan. Dan menjadi tolak ukur keberhasilan perusahaan, serta menjamin perusahaan untuk selalu *going concern*.

Melihat posisinya yang begitu besar bagi perusahaan, muncul pertanyaan mengenai arti dari pendapatan itu sendiri. Apa sesungguhnya makna dari pendapatan. Berikut ini beberapa pendapat yang dikemukakan oleh para ahli mengenai pendapatan.

Menurut Lam dan Lau (2014 : 317) mengemukakan bahwa pendapatan (revenue) adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomis selama periode berjalan yang muncul dalam rangkaian kegiatan biasa dari sebuah entitas ketika arus masuk dihasilkan dalam penambahan modal, selain yang berkaitan dengan kontribusi pemegang ekuitas.

Menurut Sodikin dan Riyono (2014 :62), menyatakan bahwa naiknya asset sebagai akibat aktivitas penjualan produk perusahaan disebut sebagai pendapatan.

Menurut Samryn (2015 : 57), mengemukakan bahwa secara umum pendapatan merupakan kenaikan aktiva atau pengurangan kewajiban yang bersumber dari penyerahan barang atau jasa dalam rangka kegiatan komersial perusahaan.

Selain dari definisi yang dinyatakan oleh para ahli, untuk menyatakan gambaran yang lebih lengkap mengenai pengertian pendapatan, penulis akan mengutip pendapat yang dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2017 : 23 : par 7), menyatakan bahwa pendapatan adalah arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomik yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Dari definisi tersebut dapat diketahui bahwa mereka menekankan pengertian pendapatan pada arus masuk atau peningkatan-peningkatan lainnya atas aktiva suatu entitas atau penyelesaian kewajiban-kewajibannya atau kombinasi keduanya yang berasal dari pengiriman atau produksi barang, penyelenggara jasa, pelaksanaan aktivitas-aktivitas lainnya yang merupakan kegiatan operasi utama entitas tersebut yang berlangsung secara terus menerus.

Kesimpulannya adalah bahwa pendapatan merupakan keseluruhan peningkatan jumlah aktiva yang timbul sebagai hasil dari kegiatan operasional perusahaan seperti penciptaan barang dan penyerahan jasa dalam suatu periode tertentu dalam rangka kegiatan komersial perusahaan yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

2.1.2 Sumber Pendapatan

Pendapatan timbul dari penjualan barang atau penyerahan jasa kepada pihak lain dalam periode akuntansi tertentu. Sumber pendapatan setiap perusahaan pasti berbeda satu sama lain tergantung dari jenis kegiatan perusahaan itu sendiri. Dalam perusahaan dagang, pendapatan timbul terutama dari penjualan barang dagangan. Pada perusahaan manufaktur, pendapatan terutama diperoleh dari penjualan produk selesai. Sedangkan pada perusahaan jasa, pendapatan diperoleh dari penyerahan atau jasa kepada pihak lain.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK No. 23; Par 1, pendapatan yang timbul dari transaksi dan kejadian berikut ini :

1. Penjualan Barang
2. Penjualan Jasa; dan
3. Penggunaan aset entitas oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan deviden.

Penjualan barang meliputi barang yang diproduksi perusahaan untuk dijual dan barang yang dibeli untuk dijual kembali, seperti barang dagangan yang dibeli pengecer, atau tanah dan properti lain untuk dijual kembali.

Penjualan jasa biasanya menyangkut pelaksanaan tugas entitas yang telah disepakati secara kontraktual untuk dilaksanakan selama suatu periode waktu. Jasa tersebut dapat diserahkan dalam satu periode atau lebih dari satu periode tergantung kesepakatan kedua belah pihak.

Penggunaan aset entitas oleh pihak lain menimbulkan pendapatan dalam bentuk bunga, royalti, dan deviden.

Sedangkan Murhadi (2013 :35) lebih jauh menyatakan bahwa pendapatan/penjualan bersih (net revenue atau net sales) diperoleh dari total pendapatan/penjualan selama satu periode dikurangi dengan pembatalan penjualan (sales return) dan pengurangan dari harga yang tercantum dalam faktur asli karena masalah tertentu (sales allowance) seperti kerusakan, kuantitas yang tidak tepat atau pun kualitas yang buruk.

Jika dilihat dari sumbernya, perusahaan dapat memperoleh pendapatan dari kegiatan utama dan dari sumber yang bukan merupakan kegiatan utama perusahaan. Jika dalam satu transaksi terkandung dua unsur pendapatan tersebut, maka keduanya harus dipisahkan dengan jelas melalui jurnal. Perusahaan yang bergerak dalam bidang usaha perdagangan dan industri manufaktur mencatat dan melaporkan pendapatan dari kegiatan utamanya sebagai akun penjualan.

Jadi jelaslah bahwa pendapatan tidak hanya dapat terjadi dari kegiatan operasional perusahaan namun pendapatan juga dapat tercipta dari kegiatan non operasional perusahaan. Pendapatan operasional tentu menghasilkan pendapatan utama perusahaan atau pendapatan usaha. Sedangkan pendapatan yang diakibatkan dari aktivitas non operasional adalah seperti pendapatan dari investasi dalam surat berharga, biaya bunga dan keuntungan atau kerugian dari penjualan aset tetap.

Pendapatan usaha merupakan suatu pusat perhatian bagi perusahaan bila dibandingkan dengan sumber pendapatan lainnya. Kedua pendapatan ini sangat penting untuk dipisahkan. Pemisahan kedua pendapatan ini akan menyajikan informasi bagi perusahaan, yaitu laba atau rugi operasional perusahaan sehingga pihak pemakai laporan keuangan dapat mengetahui dengan jelas apakah pemisahan tersebut mendapatkan laba atau rugi dari kegiatan operasionalnya.

Kegiatan yang timbul dalam kegiatan operasional perusahaan dapat ditutupi oleh pendapatan non operasional. Dari penjelasan tersebut, apabila pendapatan operasional dan pendapatan non operasional tidak dipisahkan, maka dapat dihasilkan informasi yang menyesatkan bagi pemakainya, terutama pihak investor yang telah menanamkan sejumlah saham yang tidak sedikit nilainya.

2.1.3 Perusahaan Jasa

Perusahaan adalah wadah atau organisasi untuk mencapai tujuan bersama para pendirinya dengan melakukan kegiatan ekonomis yaitu memproduksi barang dan jasa dalam suatu masyarakat. Tujuan utama perusahaan yang didirikan adalah untuk memaksimalkan laba atau profit.

Menurut Hasanuh (2011 : 3), mengemukakan bahwa perusahaan jasa merupakan perusahaan yang kegiatan utamanya adalah menghasilkan jasa.

Kegiatan jasa biasanya menyediakan kemudahan, kenyamanan, kenikmatan, keamanan, atau layanan profesional lainnya. Sumber penghasilan utamanya berasal dari hasil penjualan jasa. Jasa merupakan barang yang tidak berwujud sehingga tidak dapat dihitung secara fisik. Oleh karenanya, dalam perusahaan jasa tidak dihitung harga pokok penjualan dari jasa yang dijual.

Menurut Zakiyudin (2013 : 25), menyatakan secara umum ada tiga jenis laporan keuangan pada perusahaan jasa, yaitu :

1. Laporan Rugi-Laba (*Income Statement*)
2. Laporan Perubahan Modal (*Capital Statement*)
3. Neraca (*Balance Sheet*)

Data yang diambil untuk menyusun laporan keuangan ini diambil dari kertas kerja (*work sheet*). Untuk laporan rugi-laba datanya diambil dari kolom perhitungan rugi-laba, sedangkan untuk laporan perubahan modal dan laporan neraca datanya diambil dari kolom neraca.

Dalam perusahaan jasa, transaksi-transaksi yang sering terjadi adalah meliputi :

- a. Penerimaan uang dari pemilik
- b. Penerimaan uang dari kreditur atau Bank saat perusahaan meminjam
- c. Pengeluaran uang untuk membeli aktiva yang dapat menghasilkan jasa, maupun membayar beban-beban untuk kegiatan perusahaan
- d. Penjualan jasa untuk memperoleh penghasilan
- e. Pembayaran hutang perusahaan kepada kreditur
- f. Pengembalian harta yang ditanamkan oleh pemilik

Hasil akhir dari semua kegiatan perusahaan adalah berupa pendapatan jasa (*fees income*). Apabila pendapatan jasa tersebut dikurangi dengan beban-beban yang dikeluarkan, maka diperoleh laba bersih (*net income*) atau rugi bersih (*net loss*).

2.1.4 Prinsip Pengakuan Pendapatan

Sulit menentukan secara tepat jumlah laba bersih yang akan dilaporkan pada periode akuntansi tertentu. Oleh karena itu, para akuntan mengembangkan dua prinsip umum yang membantu penentuan ini. Satu dari prinsip ini adalah prinsip pengakuan pendapatan (*revenue recognition principle*).

Prinsip pengakuan pendapatan menyatakan bahwa pendapatan diakui pada periode diperolehnya atau terhimpunnya pendapatan tersebut. Pada perusahaan jasa, pendapatan dianggap telah diperoleh atau terhimpun kalau perusahaan telah menyerahkan jasa kepada konsumen tanpa memandang apakah perusahaan telah atau belum menerima kas dari penyerahan jasa tersebut. Jika perusahaan telah menyerahkan jasa dan telah menerima kas, maka pendapatannya berupa kenaikan kas tersebut. Jika perusahaan telah menyerahkan jasa tetapi belum menerima kas, maka pendapatannya berupa kenaikan piutang usaha. Asalkan perusahaan yakin bahwa piutang usaha akan dapat direalisasi menjadi kas, maka perusahaan mengakuinya sebagai pendapatan. Perusahaan tidak boleh mengakui pendapatan ketika perusahaan belum menyerahkan jasa.

2.1.4.1 Pengukuran Pendapatan

Masalah pengukuran akan timbul apabila aset yang diterima sebagai penukar produk bukan berupa kas atau piutang.

Menurut Harahap (2011 : 96), menyatakan bahwa pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan menentukan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca atau laporan laba rugi.

Metode pengukuran yang dikenal adalah :

1. Biaya historis (*historical cost*)
2. Biaya kini (*current cost*)

3. Nilai realisasi (*realizable atau settlement value*)

4. Nilai sekarang (*present value*)

Yang dipakai dalam akuntansi keuangan yang umum adalah biaya historis terkecuali ada pos-pos tertentu yang dikaitkan juga dengan metode lain misalnya persediaan dan surat berharga yang menggunakan harga pasar atau harga terendah dari harga pasar atau harga historis.

Pendapatan diukur pada nilai wajarnya dari pembayaran diterima atau dapat diterima ke dalam pencatatan jumlah dari banyak potongan dan potongan harga yang ditentukan entitas. Entitas biasanya menentukan jumlah dari pendapatan yang muncul pada transaksi dengan merujuk pada perjanjian antara entitas dan pembeli atau pengguna dari aset.

Nilai wajar (*fair value*) adalah jumlah dimana sebuah aset bisa ditukarkan atau sebuah liabilitas lunas, antara yang diketahui sepenuhnya yang secara sukarela dalam transaksi wajar.

Sedangkan menurut SFAC (*Statement of Financial Accounting Concepts*) No.5 ada lima dasar pengukuran pendapatan yaitu :

1. Harga Perolehan (*Historical cost*), aktiva dan hutang diakui sebesar jumlah kas, atau ekuivalennya yang dibayarkan untuk memperoleh aktiva atau terjadinya hutang.
2. Harga Kini atau Nilai Ganti (*Current of Replacement Cost*), aktiva dan hutang diakui sebesar jumlah kas, atau ekuivalennya yang harus dibayar jika asset yang sama atau ekuivalen diperoleh sekarang.

3. Nilai Pasar (*Current Market Value*), aktiva dan hutang diakui sebesar jumlah kas atau ekuivalennya yang akan diterima jika aktiva itu dijual.
4. Nilai Bersih yang dapat Direalisasi (*Not Realisable or Settlement Value*) jumlah kas atau ekuivalen nya yang tidak didiskon dimana aktiva dan hutang diharapkan untuk dikonversi dengan jumlah tersebut dimasa yang akan datang.
5. Nilai Sekarang atau nilai yang telah didiskontokan dari nilai arus kas dimasa yang akan datang (*present or discounted value of future cash flow*), nilai arus kas masuk dimasa datang yang didiskontokan yang akan digunakan sebagai dasar konversi aktiva hutang.

Dari definisi diatas cara terbaik untuk mengukur pendapatan adalah dengan menggunakan nilai wajar imbalan atau nilai tukar dari barang dan jasa. Nilai tukar ini merupakan kas atau setara kas atau nilai sekarang dari tagihan-tagihan yang diharapkan akan diterima dari transaksi pendapatan.

2.1.4.2 Pengakuan Pendapatan

Permasalahan utama dari pendapatan yaitu saat proses pengakuan pendapatan. Kadang-kadang terhadap penyerahan barang atau jasa yang menghasilkan pendapatan pada saat yang sama dan ada kalanya penyerahan barang dan jasa dilakukan terlebih dahulu sedangkan imbalannya atau pendapatannya diterima kemudian, maka disini timbul masalah yang berkaitan dengan kapan suatu pendapatan itu diakui dan dicatat besarnya. Pengakuan mengacu pada waktu saat transaksi dicatat dalam pembukuan.

Pengakuan (*recognition*) berarti proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang sesuai dengan standar akuntansi dalam laporan neraca dan laba rugi, yaitu:

1. Ada kemungkinan manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau kedalam perusahaan;
2. Pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

Sedangkan menurut Suwardjono (2017 : 362), pengakuan adalah pencatatan jumlah rupiah secara resmi ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut terrefleksi dalam statement keuangan.

Berdasarkan akuntansi akrual (sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum), pengakuan pendapatan tidak harus menunggu sampai kas diterima.

Kerangka kerja konseptual akuntansi telah mengidentifikasi dua kriteria yang seharusnya dipertimbangkan dalam menentukan kapan pendapatan seharusnya diakui, yaitu : (1) telah direalisasi atau dapat direalisasi dan (2) telah dihasilkan atau telah terjadi. Pendapatan dikatakan telah direalisasi (*realized*) jika barang atau jasa telah dipertukarkan dengan kas.

Pendapatan dikatakan dapat direalisasi (*realizable*) apabila aset yang diterima dapat segera dikonversi menjadi kas. Pendapatan telah dihasilkan atau telah terjadi (*earned*) apabila perusahaan telah melakukan apa yang seharusnya dilakukan untuk mendapatkan hak atas pendapatan tersebut.

Kedua kriteria diatas umumnya terpenuhi pada saat titik penjualan (*point of sales*), dimana pendapatan akan diakui ketika barang telah dikirim atau jasa telah diberikan ke pelanggan. Atau dengan kata lain, pendapatan diakui ketika perusahaan telah memberikan sebagian besar barang atau jasa yang dijanjikannya kepada pelanggan (dalam hal ini, pendapatan dikatakan telah dihasilkan atau telah terjadi melalui penyelesaian secara substansial aktivitas yang terlibat dalam proses pembentukan pendapatan) dan ketika pelanggan telah memberikan pembayaran (telah direalisasi). Pengakuan pendapatan pada saat titik penjualan ini umumnya menyediakan pengujian yang lebih beragam, objektif, dan logis.

Pendapatan biasanya diakui pada saat produk (barang/jasa) disampaikan menggunakan kriteria pengakuan pendapatan sebagaimana yang dijelaskan diatas. Namun dalam beberapa kasus khusus, pendapatan dapat diakui sebelum produk disampaikan atau mungkin setelah produk disampaikan ke tangan pelanggan.

Hal ini terjadi pada kontrak jangka panjang (*long term contract*), penjualan dengan angsuran yang telah ditetapkan (*installment sales*), dan transaksi barter.

a. Kontrak jangka panjang (*Long term contract*)

Pengakuan pendapatan untuk kontrak jangka panjang dapat dilakukan dengan dua metode yaitu metode persentase penyelesaian proyek (*the percentage of completion method*) dan metode kontrak penuh (*the completed-contract method*). Metode yang pertama sesuai dalam kondisi bila pendapatan dan biaya dapat diestimasi dengan andal. Sedangkan metode kedua digunakan ketika *outcome* dari proyek tidak dapat diukur dengan andal atau proyek tidak terlalu panjang umurnya.

b. Penjualan dengan angsuran yang telah ditetapkan (*Installment Sales*)

Installment sales terjadi bila perusahaan membiayai penjualan dan pembayaran yang diharapkan akan diterima selama lebih dari satu periode tertentu. Untuk itu terdapat dua metode yaitu *installment method* dan *cost recovery method*.

Pada *installment method*, profit diakui ketika kas berhasil dikumpulkan.

Profit sama dengan kas yang dikumpulkan selama beberapa periode dikalikan dengan total profit yang diharapkan sebagai persentase penjualan. Kemudian *installment method* sering dipakai dalam industri *real estate*. Sedangkan metode *cost recovery*, profit diakui hanya bila kas yang dikumpulkan melebihi biaya yang dikeluarkan.

c. Transaksi barter

Dalam transaksi barter, kedua pihak melakukan pertukaran barang atau jasa tanpa melibatkan pembayaran tunai. Transaksi dalam barter (*round trip transaction*) melibatkan penjualan barang ke pihak lain dengan secara simultan membeli barang yang identik dari pihak yang sama.

Ketika terjadi penjualan, pendapatan diakui pada saat penjualan. Dasar penjualan ini melibatkan transaksi pertukaran antara penjual dan pembeli.

Harga jual adalah pengukuran objektif atas jumlah pendapatan yang diakui baik itu telah direalisasi atau telah dihasilkan.

Meskipun demikian menurut Weygandt, dkk (2008 : 64), mengemukakan terdapat dua pengecualian terhadap dasar penjualan untuk pengakuan pendapatan yang berlaku umum.

Pengecualian tersebut adalah metode persentase penyelesaian dan metode angsuran.

1. Metode Persentase Penyelesaian

Pada kontrak-kontrak konstruksi jangka panjang, pengakuan pendapatan biasanya dibutuhkan sebelum kontrak diselesaikan. Metode ini mengakui pendapatan proyek jangka panjang berdasarkan perkiraan yang pantas atas kemajuan menuju penyelesaian. Kemajuan menuju penyelesaian diukur dengan membandingkan biaya yang dikeluarkan dalam setahun dengan total biaya yang diperkirakan untuk proyek keseluruhan. Persentase tersebut dikali dengan total pendapatan untuk proyek. Persentase ini kemudian diakui sebagai pendapatan untuk periode tersebut.

2. Metode Angsuran

Dasar (basis) lainnya dalam mengakui pendapatan adalah penerimaan kas. Basis kas umumnya digunakan hanya pada saat terjadi kesulitan dalam menentukan jumlah pendapatan akibat penjualan kredit karena ketidakpastian dalam penagihan. Satu pendekatan pengakuan pendapatan yang paling dikenal adalah metode angsuran (*installment method*). Dengan menggunakan metode angsuran, setiap pengumpulan kas dari pelanggan terdiri atas (1) pengembalian bagian harga pokok penjualan, dan (2) bagian laba kotor dari penjualan.

Sebagai pengecualian dari pengakuan pendapatan yang dilakukan pada saat titik penjualan, pendapatan juga dapat diakui pada saat :

1. Proses produksi masih berlangsung
2. Akhir produksi

3. Pada saat kas diterima

Pengakuan pendapatan yang dilakukan pada saat sebelum kontrak atau proyek selesai (selama proses produksi masih berlangsung) diperbolehkan khususnya untuk beberapa kontrak konstruksi jangka panjang. Jika barang atau jasa dikontrak dimuka dan periode produksi atau pelaksanaan (pemberian) jasa melebihi satu tahun, metode presentase penyelesaian proyek (*percentage of completion method*) atau metode kinerja proporsional (*proportional performance method*) diterapkan untuk mengakui pendapatan pada beberapa titik siklus produksi atau jasa.

Dalam hal ini, pendapatan diakui secara bertahap seiring dengan proses kemajuan atau tingkat penyelesaian proyek dan tidak menunggu sampai selesainya proyek atau selesainya pelaksanaan jasa.

Kadang kala, pendapatan bisa juga diakui setelah proses produksi berakhir tetapi sebelum penjualan terjadi. Ini dapat dilakukan jika pasar atas produk yang dihasilkan telah tersedia, dan penjualan praktis terjamin tanpa memerlukan usaha yang berarti. Contoh dari situasi ini dapat terjadi pada jenis produk logam tertentu (seperti emas) atau produk pertanian tertentu (seperti beras, gandum) yang dimana adanya jaminan pasar dan kepastian harga dari pemerintah.

Dalam situasi ini, pendapatan diakui ketika proses penambangan (pendulangan) atau produksi telah selesai (masa panen) karena proses pembentukan pendapatan dianggap telah selesai (secara substansial) mengingat adanya kepastian penjualan.

Pendapatan bisa juga diakui pada saat kas diterima jika tingkat kolektibilitas (tertagihnya) piutang atas produk atau jasa yang dijual meragukan. Dalam hal ini pendapatan akan diakui pada saat kas diterima (bukan pada saat penjualan). Contoh dari situasi ini adalah dalam kasus penjualan *real estate* (dengan metode penjualan cicilan). Dalam metode penjualan cicilan (*installment sales method*), penerimaan kas terjadi melalui cicilan secara berkala sepanjang periode waktu yang cukup lama. Pengakuan pendapatan dengan menggunakan metode cicilan ini dapat dibenarkan jika resiko tidak tertagihnya piutang begitu besar.

Dititik penjualan (*point of sales*), kedua kriteria pengakuan pendapatan biasanya dipenuhi. Yaitu, perusahaan telah menyediakan suatu produk atau jasa (kriteria 2), dan pelanggan telah menyediakan pembayaran atau janji akan pembayaran yang masih berlaku (kriteria 1).

Tetapi menurut Stice, dkk (2009 : 493), menyatakan ada pengecualian, dan pendapatan dapat diakui sebelum titik penjualan, atau dalam beberapa kondisi, pengakuan pendapatan dapat ditangguhkan sampai setelah titik penjualan.

Secara umum, pendapatan tidak diakui sebelum titik penjualan karena (1) janji pembayaran yang masih berlaku belum diterima dari pelanggan atau (2) perusahaan belum menyediakan produk atau jasa. Pengecualian terjadi ketika pelanggan memberikan janji pembayaran yang masih berlaku dan terdapat kondisi yang secara kontrak menjamin penjualan tersebut. Contoh yang paling umum dari pengecualian ini terjadi dalam kasus kontrak jangka panjang dengan kedua pihak yang terlibat secara hukum wajib untuk memenuhi persyaratan dari kontrak tersebut.

Dalam kasus ini, pendapatan (atau paling tidak, sebagian dari harga kontrak) dapat diakui sebelum titik penjualan. Pengecualian lain terhadap aturan umum terjadi ketika salah satu dari kedua kriteria pengakuan pendapatan tidak dipenuhi pada titik penjualan.

Dalam beberapa kasus, suatu produk atau jasa mungkin disediakan bagi pelanggan tanpa menerima janji pembayaran yang masih berlaku. Dalam kasus tersebut, pendapatan tidak diakui sampai pembayaran atau janji pembayaran yang masih berlaku diterima. Saat-saat pengakuan pendapatan tersebut adalah :

1. Pengakuan Pendapatan sebelum Pengiriman Barang atau Pelaksanaan Jasa

Dalam beberapa situasi tertentu, pendapatan diakui sebelum pengiriman produk jadi atau penyelesaian suatu kontrak jasa. Hal ini terjadi ketika periode konstruksi dari aset yang dijual atau periode pelaksanaan jasa relatif panjang yaitu lebih dari satu tahun. Metode yang digunakan adalah :

- a. metode kontrak selesai, semua laba dari kontrak tersebut dikaitkan dengan tahun penyelesaiannya.
- b. Akuntansi persentase penyelesaian (*percentage of completion accounting*), suatu alternatif untuk metode kontrak selesai, dikembangkan untuk menghubungkan pengakuan pendapatan untuk jenis kontrak konstruksi jangka panjang terhadap aktivitas-aktivitas dari suatu perusahaan dalam memenuhi kontrak tersebut.
- c. Metode kinerja proporsional (*proportional performance method*) telah dikembangkan untuk mencerminkan pendapatan yang diperoleh untuk kontrak

jasa ketika banyak tindakan jasa akan dilaksanakan sebelum kontrak tersebut dianggap selesai. Contoh dari kontrak jasa semacam ini ialah seperti pemeliharaan peralatan kantor elektronik, sekolah korespondensi, jasa perwalian, dan klub kesehatan.

Dalam mengukur persentase penyelesaian terdapat berbagai metode yang saat ini digunakan untuk proses pengukuran perolehan pendapatan. Metode-metode tersebut dapat dikelompokkan menjadi dua kategori, yaitu :

(a). Ukuran Input

Ukuran input dibuat dalam hubungannya dengan biaya atau usaha yang digunakan untuk suatu kontrak. Ukuran ini didasarkan pada suatu hubungan yang ditetapkan atau yang diasumsikan antara satu unit input dengan produktivitas. Ukuran ini meliputi metode biaya-ke-biaya (*cost-to-cost method*) dan beberapa variasi dari metode usaha yang dicurahkan (*efforts-expended method*).

- (i). Metode Biaya-ke-Biaya. Menurut metode ini, tingkat penyelesaian ditentukan dengan membandingkan biaya yang sudah dikeluarkan dengan taksiran terbaru mengenai jumlah total biaya yang diharapkan untuk menyelesaikan proyek. Untuk menentukan laba tahun berjalan, persentase yang dihasilkan dari perbandingan antara biaya yang sudah dikeluarkan dan jumlah total biaya yang diharapkan dikalikan dengan laba bersih yang diharapkan dari proyek ini.

Contoh : PT. Ajibata adalah perusahaan kontraktor, mendapat kontrak untuk pembangunan bendungan dengan nilai kontrak Rp 3.000.000. PT. Ajibata berharap akan memperoleh laba sebesar Rp 400.000 atas kontrak tersebut, atau dengan kata lain total biaya kontrak diperkirakan Rp 2.600.000. pembangunan diselesaikan dalam periode tiga tahun, dan data biaya serta persentase biaya dikumpulkan selama waktu tersebut.

Metode biaya ke biaya = Biaya yang telah dikeluarkan

Biaya yang telah dikeluarkan + Taksiran biaya penyelesaian

Tahun I = Rp 1.092.000	Rp 1.092.000	42 %
Rp 1.092.000 + Rp 1.508.000	Rp 2.600.000	
Tahun II = Rp 1.924.000	Rp 1.924.000	74 %
Rp 1.924.000 + Rp 1.508.000	Rp 2.600.000	
Tahun III = Rp 2.624.000	Rp 2.624.000	100 %
Rp 2.624.000 + 0	Rp 2.624.000	

Laba diakui

$$42 \% * Rp 400.000 = Rp 168.000$$

$$32 \% * Rp 400.000 = Rp 128.000$$

$$26 \% * Rp 400.000 = Rp 104.000$$

(ii). Metode upaya yang dikeluarkan. Didasarkan pada ukuran tertentu dari pekerjaan yang dilaksanakan. Ukuran ini meliputi jam kerja, upah buruh, jam mesin, atau kuantitas bahan. Dalam hal-hal tersebut, tingkat penyelesaian diukur dengan cara yang sama dengan yang digunakan dalam pendekatan biaya-ke-biaya; rasio dari usaha yang sudah dicurahkan terhadap taksiran seluruh usaha yang akan dicurahkan untuk menyelesaikan kontrak. Sebagai contoh, jika ukuran dari pekerjaan yang dilaksanakan adalah jam kerja, maka rasio dari jam kerja yang sudah dilaksanakan terhadap taksiran seluruh jam kerja akan memberikan persentase yang akan digunakan dalam mengukur laba yang dihasilkan.

(b). Ukuran Output

Ukuran Output dibuat dengan hasil yang dicapai. Termasuk dalam kategori ini adalah metode-metode yang didasarkan pada unit yang dihasilkan dan penambahan nilai (*values added*). Sebagai contoh, jika kontrak menghendaki unit keluaran, seperti panjang jalan raya dalam kilometer, maka ukuran penyelesaiannya adalah rasio dari panjang jalan yang sudah diselesaikan terhadap panjang jalan menurut kontrak. Para arsitek atau insinyur kadang-kadang diminta untuk mengevaluasi berbagai pekerjaan kemudian menaksir berapa persentase pekerjaan yang selesai. Taksiran ini dalam kenyataannya adalah ukuran keluaran dan biasanya didasarkan pada kemajuan fisik yang sudah tercapai atas suatu kontrak.

2. Pengakuan Pendapatan setelah Penyerahan Barang atau Pelaksanaan Jasa

Salah satu dari kriteria pengakuan pendapatan menyatakan bahwa pendapatan sebaiknya tidak diakui sampai proses perolehan pendapatan telah selesai secara substansial. Normalnya, proses perolehan pendapatan selesai secara substansial pada saat penyerahan barang atau pelaksanaan jasa. Akan tetapi, dalam beberapa kasus, situasi yang mengelilingi transaksi pendapatan sedemikian rupa sehingga ada ketidakpastian yang cukup besar mengenai apakah pembayaran akan benar-benar diterima. Dalam situasi semacam ini, ketidakpastian penagihan kas menyarankan agar pengakuan pendapatan sebaiknya menunggu penerimaan aktual dari kas.

Terdapat tiga metode pengakuan pendapatan yang berbeda tergantung pada penerimaan kas, yaitu:

1. Metode Penjualan Cicilan, metode yang paling umum diterapkan untuk menghadapi ketidakpastian penagihan kas. Dalam metode ini, laba diakui pada saat kas dibayarkan dan bukannya pada saat penjualan. Metode ini biasanya digunakan dalam kasus penjual real estate ketika kontrak mungkin melibatkan sedikit atau tidak ada uang muka sama sekali.
2. Metode Pemulihan Biaya, dalam metode pemulihan biaya tidak ada laba yang diakui atas penjualan sampai biaya dari barang yang dijual telah “dipulihkan” atau tertutup melalui penerimaan kas. Semua penerimaan kas, baik bunga maupun bagian pokoknya digunakan dulu untuk menutup biaya barang yang dijual. Kemudian, seluruh penerimaan berikutnya dilaporkan

sebagai pendapatan. Karena semua biaya telah tertutup, pendapatan setelah “pemulihan” biaya ini mencerminkan laba perusahaan.

3. Metode Kas, jika kemungkinan untuk memperoleh kembali harga pokok produksi atau jasa demikian tipis, maka akuntansi metode kas dapat digunakan. Namun metode ini jarang sekali diterapkan untuk penjualan barang dagangan maupun real estate karena hak pemilikan kembali akan memberikan nilai yang cukup besar untuk si penjual. Namun, metode kas mungkin sesuai untuk kontrak jasa dengan biaya awal yang sangat besar dan ada ketidakpastian yang cukup besar terhadap penagihan dari harga kontrak. Dalam metode ini, semua biaya dibukukan sebagai beban saat terjadinya, dan pendapatan diakui saat penagihan dilakukan.

Selama ini telah dikenal secara umum bahwa ada dua cara untuk melakukan proses akuntansi, yaitu :

- a. Akuntansi akrual (*accrual accounting*), mencatat dampak dari setiap transaksi pada saat terjadinya. Sebagian besar perusahaan menggunakan dasar akrual.
- b. Akuntansi dasar kas (*cash basis accounting*), hanya mencatat penerimaan kas dan pembayaran kas. Akuntansi dasar kas ini mengabaikan piutang, utang, dan penyusutan. Akuntansi dasar kas juga hanya digunakan oleh perusahaan yang sangat kecil.

Dasar pencatatan tersebut perlu dipahami terlebih dahulu karena perbedaan dasar yang digunakan akan mengakibatkan hasil pencatatan yang berbeda pula sebagai contoh misalnya, suatu perusahaan memperoleh pendapatan selama bulan

Desember 2008 sebesar Rp 1.000.000 dari jumlah tersebut yang diterima berupa uang Rp 600.000 sedangkan sisanya akan diterima bulan Januari 2009. Dengan menggunakan *cash basis*, pendapatan bulan Desember 2008 akan dicatat sebesar Rp 600.000, sedangkan jika digunakan *accrual basis*, pendapatan bulan Desember 2008 dicatat sebesar Rp 1.000.000. Dari kedua dasar pencatatan yang paling sering digunakan sebagai dasar pencatatan dalam akuntansi adalah *accrual basis*, sedangkan *cash basis* untuk perusahaan kecil.

Laporan keuangan disusun dengan dasar *accrual basis* tidak hanya menyajikan peristiwa kini tetapi juga menyajikan peristiwa masa lalu dan transaksi dimasa datang yang berguna bagi para pemakai laporan keuangan baik pihak internal perusahaan maupun eksternal dalam mengambil suatu keputusan.

Pada dasarnya, pengakuan pendapatan bertujuan untuk mengetahui prestasi berkala perusahaan sehingga laporan keuangan suatu perusahaan mencerminkan apa yang sebenarnya. Banyak perusahaan tidak ingin menunggu terlalu lama untuk dapat mengetahui posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan. Mereka menginginkan laporan keuangan berkala lebih sering sehingga apabila terjadi hal-hal yang tidak diinginkan segera dapat diketahui dan diperbaiki. Atas dasar tersebut pengambilan keputusan dapat dilakukan tepat pada waktunya. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos-pos tersebut, baik dalam kata-kata maupun jumlah uang dan mencantumkan ke dalam neraca dan laporan laba rugi.

2.1.5 Metode Pengukuran dan Pengakuan Pendapatan Perusahaan Jasa

Untuk perusahaan yang lebih banyak memberikan jasa daripada produk, pengakuan pendapatan mengikuti prosedur yang sama dengan untuk transaksi barang berwujud. Empat metode pengakuan pendapatan untuk penjualan jasa adalah :

- (1) Kinerja khusus,
- (2) Kinerja proporsional,
- (3) Kinerja selesai, dan
- (4) Penagihan.

(1). Metode Kinerja Khusus

Metode kinerja khusus digunakan untuk pendapatan jasa yang dihasilkan dengan melakukan aksi tunggal. Sebagai contoh, makelar real estate menghasilkan pendapatan komisi penjualan atas penyelesaian suatu transaksi real estate; seorang dokter gigi menghasilkan pendapatan atas penyelesaian penambalan gigi; binatang menghasilkan pendapatan atas penyelesaian pencucian.

(2). Metode Kinerja Proporsional

Metode kinerja proporsional digunakan untuk mengakui pendapatan jasa yang dihasilkan oleh lebih dari aksi tunggal dan hanya ketika jasa melebihi satu periode akuntansi. Dalam metode ini, pendapatan diakui berdasarkan kinerja proporsional setiap tindakan. Metode kinerja proporsional dari akuntansi untuk pendapatan jasa sama dengan metode persentase penyelesaian. Pengukuran proporsional mengambil bentuk yang berbeda bergantung dari jenis transaksi jasa.

- a. Tindakan kinerja yang sama. Jumlah pendapatan jasa yang sama diakui untuk setiap tindakan tersebut (sebagai contoh, pemrosesan pembayaran hipotik bulanan oleh banker hipotik).
- b. Tindakan kinerja yang tidak sama. Pendapatan jasa diakui dalam proporsi biaya langsung penjual untuk melakukan setiap tindakan (misalnya, memberikan pelajaran, ujian, dan penilaian oleh sekolah koresponden).
- c. Tindakan serupa dengan periode tetap untuk kinerja. Pendapatan jasa diakui oleh metode garis lurus selama periode tetap kecuali metode lain tidak lebih sesuai (misalnya, memberikan jasa pemeliharaan atas peralatan dengan biaya tetap periodik).

(3). Metode Kinerja Selesai

Metode kinerja selesai digunakan untuk mengakui pendapatan jasa yang dihasilkan dengan melakukan serangkaian tindakan dimana yang terakhir sangat penting dalam hubungannya dengan total transaksi jasa di mana pendapatan jasa dianggap telah dihasilkan hanya setelah tindakan terakhir terjadi. Misalnya, perusahaan ekspedisi menghasilkan pendapatan jasa hanya setelah pengiriman barang, meskipun pengepakan, muat barang, dan transportasi mendahului pengiriman. Metode ini serupa dengan metode kontrak selesai, yang digunakan untuk kontrak jangka panjang.

(4). Metode Penagihan

Metode penagihan digunakan untuk pendapatan jasa ketika ketidakpastian penagihan sangat tinggi atau estimasi beban yang terkait dengan pendapatan tidak

dapat dipercaya sehingga persyaratan reliabilitas tidak dipenuhi. Pendapatan diakui hanya ketika kas diperoleh. Metode ini serupa dengan metode pemulihan biaya yang digunakan untuk penjualan produk.

2.1.6 Pengukuran dan Pengakuan Pendapatan menurut PSAK No. 23

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 23 Paragraf ke 09 (revisi 2017) menyatakan bahwa pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima. Jumlah pendapatan yang timbul dari transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara entitas dengan pembeli atau pengguna aset tersebut. Jumlah tersebut diukur pada nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima dikurangi jumlah diskon usaha dan rabat volume yang diperbolehkan oleh entitas.

Pada umumnya, imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau dapat diterima. Akan tetapi, jika arus masuk dari kas atau setara kas ditangguhkan, maka nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal kas yang diterima atau dapat diterima. Sebagai contoh, entitas dapat memberikan kredit bebas bunga kepada pembeli atau menerima wesel tagih dari pembeli dengan suku bunga dibawah pasar sebagai imbalan dari penjualan barang. Jika perjanjian tersebut secara efektif merupakan transaksi keuangan, maka nilai wajar imbalan ditentukan dengan pendiskontoan seluruh penerimaan dimasa depan dengan menggunakan suku bunga

tersirat (*imputed*). Suku bunga tersirat yang digunakan adalah yang lebih jelas ditentukan antara :

- (a) Suku bunga yang berlaku bagi instrumen serupa dari penerbit dengan penilaian kredit yang sama; atau
- (b) Suku bunga yang mendiskonto nilai nominal instrumen tersebut ke harga jual tunai saat ini dari barang atau jasa.

Jika barang atau jasa dipertukarkan untuk barang atau jasa dengan sifat dan nilai yang serupa, maka pertukaran tersebut tidak dianggap sebagai transaksi yang menghasilkan pendapatan. Hal ini sering terjadi pada komoditas seperti minyak atau susu ketika penyalur menukarkan persediaan di beberapa lokasi untuk memenuhi permintaan secara tepat waktu dalam suatu lokasi tertentu. Jika barang dijual atau jasa diberikan untuk dipertukarkan dengan barang atau jasa yang tidak serupa, maka pertukaran tersebut dianggap sebagai transaksi yang menghasilkan pendapatan.

Pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diterima, disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang dialihkan. Jika nilai wajar dari barang atau jasa yang diterima tidak dapat diukur secara andal, maka pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diserahkan, disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang dialihkan.

Nilai wajar yang dimaksud dalam PSAK No. 23 paragraf ke 07 (revisi 2017) adalah harga yang akan diterima untuk menjual suatu aset atau harga yang akan dibayar untuk mengalihkan suatu liabilitas dalam transaksi teratur antara pelaku pasar pada tanggal pengukuran.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 23 paragraf ke 14 (revisi 2017) menyatakan bahwa pendapatan dari penjualan barang diakui jika seluruh kondisi berikut dipenuhi :

- (a) Entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli;
- (b) Entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
- (c) Jumlah pendapatan dapat diukur secara andal;
- (d) Kemungkinan besar manfaat ekonomik yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas; dan
- (e) Biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan transaksi penjualan tersebut dapat diukur secara andal.

Pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas. Dalam beberapa kasus, kemungkinan hal tersebut terjadi sangat kecil sampai imbalan diterima atau faktor ketidakpastian dihilangkan. Sebagai contoh, belum ada kepastian bahwa pemerintah asing akan memberi izin pengiriman imbalan atas penjualan dinegara asing. Jika izin diberikan, maka ketidakpastian tersebut hilang dan pendapatan diakui. Akan tetapi, jika ketidakpastian timbul dari kolektibilitas jumlah tertentu yang telah termasuk dalam pendapatan, maka jumlah yang tidak tertagih atau jumlah pemulihan yang kemungkinannya tidak besar lagi diakui sebagai beban bukan sebagai penyesuaian terhadap jumlah pendapatan yang diakui semula.

Sementara untuk penjualan jasa dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 23 paragraf 20 (revisi 2017), yang menyatakan bahwa jika hasil transaksi yang terkait dengan penjualan jasa dapat diestimasi secara andal, maka pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut diakui dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada akhir periode pelaporan. Hasil transaksi dapat diestimasi secara andal jika seluruh kondisi berikut ini dipenuhi :

- (a) Jumlah pendapatan dapat diukur secara andal;
- (b) Kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas;
- (c) Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur secara andal; dan
- (d) Biaya yang timbul untuk transaksi dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur secara andal.

Pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas. Akan tetapi, jika ketidakpastian timbul atas kolektibilitas jumlah yang telah termasuk dalam pendapatan, maka jumlah yang tidak tertagih atau jumlah pemulihan yang kemungkinannya tidak lagi besar diakui sebagai beban, bukan sebagai penyesuaian terhadap jumlah pendapatan yang diakui semula.

Entitas pada umumnya dapat membuat estimasi andal setelah entitas mencapai persetujuan dengan pihak lain mengenai hal-hal berikut dalam transaksi :

- a. hak masing-masing pihak yang pelaksanaannya dapat dipaksakan secara hukum terkait dengan jasa yang diberikan dan diterima pihak tersebut;
- b. imbalan yang dipertukarkan; dan
- c. cara dan persyaratan penyelesaian

Biasanya, entitas juga perlu mempunyai sistem anggaran dan pelaporan keuangan internal yang efektif. Entitas menelaah dan jika perlu merevisi estimasi pendapatan sewaktu jasa diberikan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Peneliti banyak mereferensi dari beberapa penelitian terdahulu. Namun penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu. Perbedaan tersebut terdapat pada objek penelitian dimana penelitian ini difokuskan pada perusahaan jasa ekspedisi pada PT. Bintang Anugerah Jaya Lestari.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

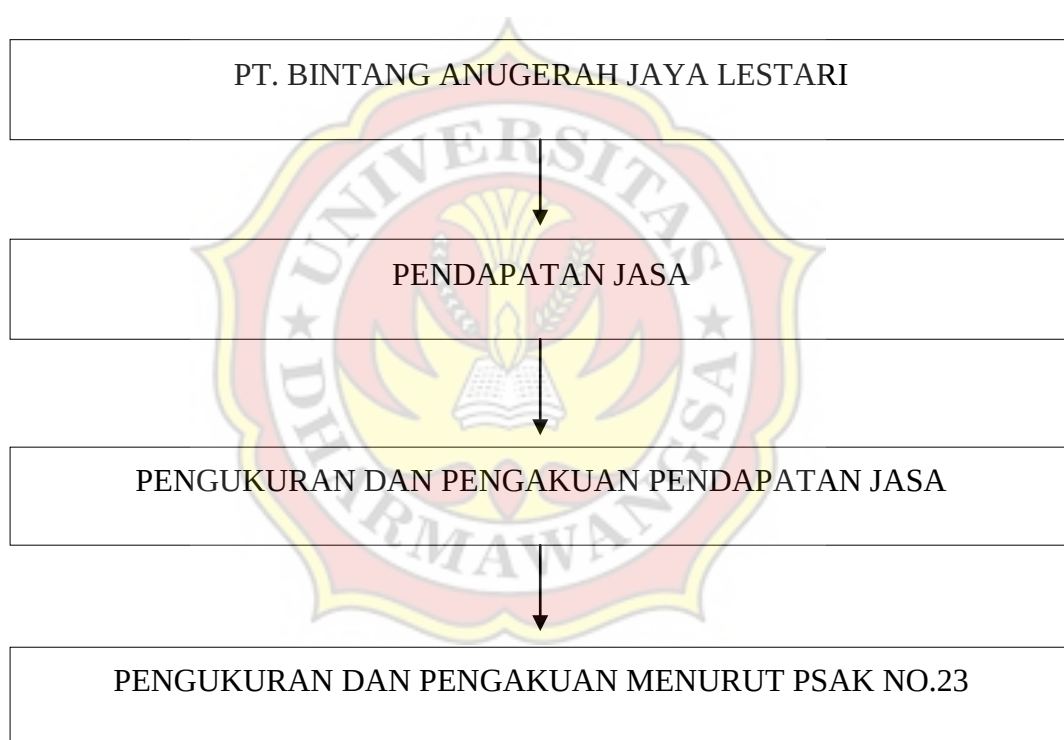
No	Peneliti	Judul	Metode Analisis	Hasil Penelitian
1.	Dido Kharismo Diharjo (2017) Universitas Dharmawangsa	Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK No.23 Pada PT.Wisata Indopacific (WI HOLIDAYS)	Deskriptif	Perusahaan secara teoritis telah memahami baik tentang konsep pendapatan pada saat pengakuan dan pengukuran pendapatan dan dalam prakteknya juga telah diterapkan sesuai PSAK No.23 dimana pendapatan diakui pada saat realisasi. Pengakuan

				pendapatan diakui pada saat aktivitas pelayanan jasa telah diberikan atau pada saat selesainya kegiatan pelayanan.
2.	Santi Mandasari Br. Tarigan (2018) Uninersitas Dharmawangsa	Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK N0.23 Pada RS Martha Friska Medan	Deskriptif	Pengakuan pendapatannya menggunakan konsep accrual basis. Pengukuran pendapatan RS Martha Friska telah sesuai dengan standar akuntansi keuangan, karena selama ini perusahaan mengakui pendapatan berdasarkan satuan rupiah. Pengukuran pendapatan diukur sebagai nilai wajar atas keuntungan yang diterima. Pendapatan diukur dengan jumlah uang ekuivalen yang dapat diterima.

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah dalam penelitian ini penulis berusaha mengkaji lebih dalam mengenai apa yang dimaksud dengan perusahaan jasa dan bagaimana pengukuran dan pengakuan pendapatan dalam perusahaan jasa itu sendiri. Lalu dalam hal evaluasi pengungkapan pendapatan dalam laporan keuangan, penelitian terdahulu menyatakan bahwa pendapatan yang disajikan dalam laporan keuangan adalah merupakan jumlah dari seluruh pendapatan yang diperoleh dari setiap departemen, sedangkan dalam penelitian ini penulis mengemukakan bahwa pendapatan jasa

yang disajikan berasal hanya dari satu departemen. Sedangkan dari segi objek penelitian dalam penelitian terdahulu ialah perusahaan yang bergerak pada jasa wisata dan jasa pelayanan kesehatan, sedangkan dalam penelitian ini penulis mengadakan penelitian pada perusahaan jasa ekspedisi.

2.3 Kerangka Teoritis



Gambar 2.1

Kerangka Berpikir

2.4 Hipotesis

Menurut Sujarweni (2015 : 68), mengemukakan bahwa hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap tujuan penelitian yang diturunkan dari kerangka pemikiran yang telah dibuat.

Hipotesis merupakan pernyataan tentative tentang hubungan antara beberapa variabel atau lebih. Hipotesis diterima jika dapat dibuktikan melalui hasil penelitian dan jika tidak dapat dibuktikan, maka hipotesis ditolak.

Dari uraian diatas, maka dapat dirumuskan bahwa “ pengukuran dan pengakuan pendapatan yang dilakukan oleh PT. Bintang Anugerah Jaya Lestari sudah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan dalam standar akuntansi keuangan yang berlaku”. Yaitu pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima dan pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas.