

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Tinjauan Teoritis**

##### **1. Pengertian Pendapatan**

Pendapatan merupakan salah satu unsur yang paling utama dari pembentukan laporan laba rugi dalam suatu perusahaan. Banyak yang masih bingung dalam penggunaan istilah pendapatan. Hal ini disebabkan pendapatan dapat diartikan sebagai *revenue* dan dapat juga diartikan sebagai *income*.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 23.1), kata “*income* diartikan sebagai penghasilan dan kata *revenue* sebagai pendapatan, penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*”).

Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa.” Definisi tersebut memberikan pengertian yang berbeda dimana *income* memberikan pengertian pendapatan yang lebih luas, *income* meliputi pendapatan yang berasal dari kegiatan operasi normal perusahaan maupun yang berasal dari luar operasi normalnya. Sedangkan *revenue* merupakan penghasil dari penjualan produk, barang dagangan, jasa dan perolehan dari setiap transaksi yang terjadi.

Pengertian pendapatan dikemukakan oleh Dyckman (2002 : 234) bahwa pendapatan adalah “ arus masuk atau peningkatan lainnya atas aktiva sebuah entitas atau penyelesaian kewajiban (atau kombinasi dari keduanya) selama satu periode dari pengiriman atau produksi barang, penyediaan jasa, atau aktivitas lain yang merupakan operasi utama atau sentral entitas yang sedang berlangsung”.

Pengertian pendapatan didefinisikan oleh Sofyan Syafri (2002 : 58) sebagai “kenaikan *gross* di dalam asset dan penurunan *gross* dalam kewajiban yang dinilai berdasarkan prinsip akuntansi yang berasal dari kegiatan mencari laba”.

Definisi pendapatan menurut Niswonger (1999 : 45), memberikan penekanan pada konsep pengaruh terhadap ekuitas pemilik, yaitu “pendapatan (*revenue*) adalah peningkatan ekuitas pemilik yang diakibatkan oleh proses penjualan barang dan jasa kepada pembeli.

Adanya penafsiran yang berlainan terhadap pengertian pendapatan bagi pihak yang berkompeten disebabkan karena latar belakang disiplin yang berbeda dengan penyusunan konsep pendapatan bagi pihak tertentu. Konsep pendapatan belum dapat dijelaskan secara universal oleh pemakai akuntansi, karena pemakai informasi laporan keuangan khususnya laporan laba rugi yang memuat tentang pendapatan berguna untuk masing – masing pemakai laporan yang berbeda – beda tergantung dari sudut mana ia memandang.

Secara garis besar konsep pendapatan dapat ditinjau dari dua sisi yaitu :

- a. Konsep pendapatan menurut ilmu ekonomi
- b. Konsep pendapatan menurut ilmu akuntansi.

#### **Ad. a. Konsep pendapatan menurut Ilmu Ekonomi**

Pendapatan merupakan nilai maksimum yang dapat dikonsumsi oleh seseorang dalam seminggu dengan mengharapkan keadaan yang sama pada akhir periode seperti keadaan semula. Pengertian tersebut menitikberatkan pada pola kuantitatif pengeluaran terhadap konsumsi selama satu periode. Secara garis besar, pendapatan adalah jumlah harta kekayaan awal periode ditambah keseluruhan hasil yang diperoleh selama satu periode, bukan hanya yang dikonsumsi. Definisi pendapatan menurut ilmu ekonomi menutup kemungkinan perubahan lebih dari total

harta kekayaan, badan usaha awal periode dan menekankan pada jumlah nilai yang statis pada akhir periode.

Konsep pendapatan menurut ilmu ekonomi dikemukakan oleh Wild (2003 : 311), “economic income is typically measured as cash flow plus the change in the fair value of net assets. Under this definition, income includes both realized (cash flow) and unrealized (holding gain or loss) components”. Menurut Wild, pendapatan secara khusus diukur sebagai aliran kas ditambah perubahan dalam nilai bersih aktiva. Wild memasukkan pendapatan yang dapat direalisasi sebagai komponen pendapatan.

Dari definisi yang dikemukakan diatas, pendapatan menurut ekonomi mengindikasikan adanya suatu aliran dana (kas) yang terjadi dari satu pihak kepada pihak lainnya. Menurut Rosyidi (1999 : 100) “pendapatan harus didapatkan dari aktivitas produktif”.

Pendapatan bagi masyarakat (upah, bunga, sewa dan laba) muncul sebagai akibat jasa produktif (*productive service*) yang diberikan kepada pihak *business*. Pendapatan bagi pihak *business* diperoleh dari pembelian yang dilakukan oleh masyarakat untuk memperoleh barang dan jasa yang dihasilkan atau diproduksi oleh pihak *business*, maka konsep pendapatan (*income*) menurut ekonomi pada dasarnya sangat berbeda dengan konsep pendapatan (*revenue*) menurut akuntansi.

#### **Ad. b. Konsep pendapatan menurut Ilmu Akuntansi**

Definisi pendapatan antara para akuntan dengan para ahli ekonomi sangat jauh berbeda, demikian juga sesama para akuntan, yang mendefinisikan pendapatan berbeda satu sama lainnya. Akan tetapi pada umumnya definisi ini menekankan kepada masalah yang berkenaan dengan pendapatan yang dinyatakan dalam satuan uang. Pandangan akuntansi memiliki keanekaragaman

dalam memberikan defenisi pendapatan. Ilmu akuntansi melihat pendapatan sebagai sesuatu yang spesifik dalam pengertian yang lebih mendalam dan lebih terarah. Konsep ini sebagian besar mengikuti prinsip – prinsip pendapatan, prinsip biaya, prinsip penandingan dan pernyataan periode akuntansi.

Pada dasarnya konsep pendapatan menurut ilmu akuntansi dapat ditelusuri dari dua sudut pandang, yaitu :

1. Pandangan yang menekankan pada pertumbuhan atau peningkatan jumlah aktiva yang timbul sebagai hasil dari kegiatan operasional perusahaan pendekatan yang memusatkan perhatian kepada arus masuk atau *inflow*. Menurut SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) No. 6 dalam Kieso (2002 : 3) “Revenue are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (a combination of both) from delivering of producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity’s on going major on central operations”.
2. Pandangan yang menekankan kepada penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan serta penyerahan barang dan jasa atau *outflow*. Dalam PSAK nomor 23 paragraf 06 Ikatan Akuntan Indonesia (2004, 23.2) menyatakan bahwa “Pendapatan adalah arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama satu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.”

## **2. Jenis dan Sumber Pendapatan**

Sumber dan jenis pendapatan ini merupakan suatu unsur yang perlu mendapat perhatian penting sebelum membahas masalah pengakuan dan pengukuran pendapatan lebih lanjut. Kesalahan dalam menentukan sumber dan jenis pendapatan yang kurang tepat dapat mempengaruhi besarnya pendapatan yang akan diperoleh dan berhubungan erat dengan masalah pengukuran pendapatan tersebut.

Menurut Soemarsono (2003 : 130), pendapatan dalam perusahaan dapat diklasifikasikan sebagai pendapatan operasi dan non operasi. Pendapatan operasi adalah pendapatan yang diperoleh dari aktivitas utama perusahaan. Sedangkan, pendapatan non operasi adalah pendapatan yang diperoleh bukan dari kegiatan utama perusahaan.

Jumlah nilai nominal aktiva dapat bertambah melalui berbagai transaksi tetapi tidak semua transaksi mencerminkan timbulnya pendapatan. Dalam penentuan laba adalah membedakan kenaikan aktiva yang menunjukkan dan mengukur pendapatan kenaikan jumlah nilai nominal aktiva dapat terjadi dari:

1. Transaksi modal atau pendapatan yang mengakibatkan adanya tambahan dana yang ditanamkan oleh pemegang saham
2. Laba dari penjualan aktiva yang bukan berupa “barang dagangan” seperti aktiva tetap, surat-surat berharga, atau penjualan anak atau cabang perusahaan.
3. Hadiah, sumbangan, atau penemuan.
4. Revaluasi aktiva.
5. Penyerahan produk perusahaan, yaitu aliran penjualan produk

Dari beberapa pengertian mengenai pendapatan yang dibahas pada bagian sebelumnya, perlu diketahui lebih lanjut jenis – jenis pendapatan dalam perusahaan. King (2001 : 161) menyatakan bahwa “ laba (*income*) dapat berasal dari sejumlah sumber daya namun pendapatan

(*revenue*) hanya berasal dari kegiatan utama perusahaan, untuk itu dapat dibedakan jenis-jenis penerimaan yang dimasukkan (dicatat) ke dalam pendapatan dengan jenis-jenis penerimaan yang bukan merupakan pendapatan.”.

Sejalan dengan pendapat King di atas, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 :

23.1) membagi pendapatan menjadi tiga jenis yaitu :

a) Penjualan barang

Barang, meliputi barang yang diproduksi perusahaan untuk dijual dan barang yang dibeli pengecer atau tanah dan properti lain yang dibeli untuk dijual kembali

b) Penjualan jasa

Penjualan jasa, biasanya menyangkut pelaksanaan tugas secara kontraktual telah disepakati untuk dilaksanakan selama suatu periode waktu yang disepakati oleh perusahaan. Jasa dapat diserahkan selama satu periode atau lebih dari satu periode.

c) Penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak-pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan dividen.

Penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak lain menimbulkan pendapatan dalam bentuk :

a) Bunga-pembebanan untuk penggunaan kas atau setara kas atau jumlah terutang kepada perusahaan;

b) Royalti-pembebanan untuk penggunaan aktiva jangka panjang perusahaan, misalnya paten, merk dagang, hak cipta, perangkat lunak komputer;

c) Dividen-distribusi laba kepada pemegang investasi ekuitas sesuai dengan proporsi mereka dari jenis modal tertentu.

### **3. Pengakuan Pendapatan**

Permasalahan utama dari pendapatan yaitu pada saat menentukan proses pengakuan pendapatan. Menurut Kieso (2002 : 3) yang dikutip dari SFAC No. 3, “pengakuan adalah proses untuk secara formal mencatat atau memasukkan suatu pos di dalam akun dan laporan keuangan entitas”.

Pengakuan mencakup uraian pos dalam kata – kata dan angka, dengan jumlah tercakup dalam laporan keuangan. Pengakuan tidak sama dengan realisasi, meskipun keduanya kadang – kadang digunakan bergantian di dalam literatur dan praktek akuntansi. Realisasi adalah proses pengubahan sumber daya bukan kas dan hak menjadi uang dan paling tepat digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan untuk penjualan aktiva secara tunai atau klaim atas kas.

Menurut Smith (2002 : 232) “pengakuan adalah pencatatan suatu item dalam akun – akun dan laporan keuangan seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan, atau kerugian”.

Pengakuan termasuk penggambaran suatu item baik dalam kata – kata maupun jumlah, di mana jumlah mencakup angka-angka ringkas yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Pengakuan pendapatan harus memenuhi kriteria pengakuan seperti yang dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (2004 : 20) adalah :

Pengakuan (*recognition*) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan dalam neraca atau laporan laba rugi. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun jumlah uang dan mencantulkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi. Pos yang memenuhi kriteria tersebut harus diakui dalam neraca atau laporan laba rugi. Pos yang memenuhi kriteria tersebut harus diakui dalam neraca atau laporan laba rugi. Kelalaian dalam mengakui pos semacam itu tidak dapat diralat melalui kebijakan akuntansi yang digunakan melalui catatan atau materi penjelasan.

Menurut Dyckman (2002 : 237) terdapat empat kriteria mendasar yang harus dipenuhi sebelum suatu item dapat diakui, yaitu :

1. Definisi (*definition*)  
Suatu item atau informasi tertentu memerlukan definisi operasional yang jelas untuk bisa dimasukkan ke dalam elemen laporan keuangan (aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian).
2. Dapat diukur (*measurability*)  
Suatu item tertentu harus dapat diukur dengan atribut yang relevan untuk menentukan keandalan daya ujinya, yaitu karakteristik, sifat, atau aspek yang dapat dikuantifikasi dan diukur. Contohnya adalah biaya historis, biaya sekarang, nilai pasar, nilai bersih yang dapat direalisasi, dan nilai sekarang bersih.
3. Relevan (*relevanace*)  
Apabila digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, informasinya mampu menghasilkan manfaat tertentu.
4. Keandalan (*reability*)  
Informasi mengenai tersebut dapat disajikan secara wajar, dapat diuji dan netral.

Menurut Dyckman (2002 : 238), selain empat kriteria pengakuan umum tersebut, prinsip pendapatan menyatakan bahwa pendapatan harus diakui dalam laporan keuangan ketika :

1. Pendapatan dihasilkan  
Pendapatan dihasilkan ketika perusahaan secara mendasar menyelesaikan semua yang harus dilakukannya agar dikatakan menerima manfaat dari pendapatan yang terkait. Secara umum, pendapatan diakui ketika proses menghasilkan laba diselesaikan atau sebenarnya tidak diselesaikan selama biaya – biaya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses menghasilkan laba dapat diestimasi secara andal.
2. Pendapatan direalisasi atau dapat direalisasi.  
Pendapatan direalisasi ketika kas diterima untuk barang atau jasa yang dijual. Pendapatan itu dapat direalisasi ketika klaim nonkas im atas kas (misalnya, aktiva nonkas seperti piutang usaha atau wesel tagih) diterima yang ditentukan dapat segera dikonversikan ke dalam jumlah kas tertentu. Kriteria ini juga dipenuhi jika produk tersebut adalah suatu komoditas, seperti emas atau gandum, di mana ada pasar publik untuk jumlah tdaidak terhingga dari produk tersebut yang dapat dibeli atau dijual pada harga pasar yang telah diketahui.

Menurut Smith (2002 : 297) “pengakuan pendapatan adalah tahap di mana akuntan menggunakan catatan penjualan melalui jurnal entri dalam catatan akuntansi formal”.

Pengakuan pendapatan menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 23) menyatakan bahwa pendapatan yang diakui berasal dari :

1. Penjualan Barang:  
Pendapatan dari penjualan barang harus diakui bila seluruh kondisi berikut dipenuhi:
  - a. Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli;
  - b. Perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
  - c. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal;
  - d. Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut; dan
  - e. Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.
2. Penjualan Jasa  
Ketentuan mengenai pengakuan pendapatan atas transaksi penjualan jasa adalah bila suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Kemudian yang dimaksud andal adalah apabila seluruh kondisi berikut ini dipenuhi :
  - a. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal
  - b. Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan
  - c. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal



- d. Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.
3. Bunga, royalti, dan dividen  
Pendapatan yang timbul dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak– pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen harus diakui atas dasar :
  - a. Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan
  - b. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal

Ada empat metode pengakuan dalam mengakui pendapatan menurut Stice (2004 : 603)

yaitu :

1. *Full Accrual*, berdasarkan metode ini, pendapatan dari penjualan diakui penuh tanpa memperhatikan apakah pembayaran sudah diakui seluruhnya atau masih sebagian, asalkan sudah memberi uang muka.
2. *Installment Method* atau metode penjualan cicilan, menurut metode ini, pendapatan lebih baik diakui ketika kas diterima daripada saat penjualan. Penerapan yang paling umum untuk metode ini adalah:
  - (a) Untuk barang dagangan, laba akan diakui sebesar persentase laba (laba dibagi penjualan) dikalikan penerimaan cicilan
  - (b) Untuk real estate, dengan rumusan yang sama dengan barang dagangan, maka rumus untuk mencari laba yang direalisasi juga dapat diterapkan pada perusahaan real estate, hanya terdapat beberapa perbedaan dalam jurnalnya. Hal ini dikarenakan karakteristik perusahaan real estate berbeda dengan perusahaan dagang.
3. *Cost Recovery Method* (Metode Perolehan Kembali Harga Pokok), menurut metode ini, tidak ada laba yang diakui untuk suatu penjualan sampai harga pokok barang yang dijual diperoleh kembali melalui penerimaan kas. Setelah itu, semua penerimaan berikutnya dilaporkan sebagai pendapatan. Metode ini hanya digunakan apabila keadaan- keadaan yang melingkupi suatu penjualan sangat tidak pasti sehingga pengakuan yang lebih awal tidak mungkin dilakukan.
4. *Reduced Profit Method*  
Kriteria yang harus dipenuhi apabila suatu perusahaan ingin menerapkan metode ini, yaitu:
  - a) Apabila pembayaran awal yang disyaratkan telah terpenuhi.
  - b) Pembayaran tiap tahun harus mencakup amortisasi bunga dan hutang pokok dari pinjaman maksimal penjual yang dapat diperoleh untuk properti tersebut.

Dilihat dari segi kegiatan dan peristiwa yang mendukung terjadinya pendapatan, waktu pengakuan pendapatan untuk penjualan produk antara lain :

**a) Pengakuan pendapatan pada saat penjualan**

Pengakuan pendapatan pada saat penjualan didasarkan kepada : (1) harga jual telah dapat ditentukan dengan agak pasti. (2) produk yang dijual telah meninggalkan perusahaan dan diganti dengan suatu asset yang lain. (3) untuk kebanyakan perusahaan, penjualan merupakan peristiwa keuangan yang paling penting dalam kegiatan ekonominya. (4) kebanyakan biaya produksi atau pengadaan produksi tersebut telah dikeluarkan atau dapat ditentukan dengan mudah. Ada tiga masalah yang ditimbulkan dari pelaksanaan pengakuan pendapatan pada saat penjualan, yaitu :

1. Penjualan dengan persetujuan pembelian kembali

Bila sebuah perusahaan menjual produknya dan setuju untuk membelinya kembali dalam periode akuntansi selanjutnya, maka persetujuan pembelian kembali dilakukan pada harga tertentu dan harga tersebut menutupi semua biaya persediaan ditambah biaya penyimpanan yang berkaitan dengan persediaan dan kewajiban yang berkaitan tetap ada di pembukuan penjual. Dengan kata lain tidak terjadi penjualan.

2. Penjualan dimana terdapat retur

Ada tiga metode pengakuan pendapatan alternatif pada penjual menghadapi resiko kepemilikan dengan adanya retur, yaitu :

- a) Tidak mencatat penjualan sampai hak retur habis masa berlakunya
- b) Mencatat penjualan, tetapi menguranginya dengan taksiran retur mendatang
- c) Mencatat penjualan dan memperhitungkan retur sewaktu terjadinya.

3. *Trade Loading dan Channel Stuffing*

Merupakan keputusan dan tindakan dari kebijakan manajemen dan pemasaran yang melambungkan penjualan, mengganggu hasil operasi, dan menghias laporan

keuangan. Pada akhir periode, penyesuaian-penyesuaian akuntansi tidak dibuat untuk mengurangi dampak jenis penjualan ini terhadap hasil operasi.

**b) Pengakuan pendapatan selama masa produksi**

Ini terlihat pada kontrak-kontrak konstruksi yang bersifat jangka panjang. Pendapatan dapat diakui selama masa produksi jika (1) harga kontrak adalah tetap dan dapat ditentukan. (2) total biaya produksi dapat diestimasi secara meyakinkan. (3) biaya yang dikeluarkan selama periode akuntansi berjalan atau persentase penyelesaian produksi diketahui atau dapat ditaksir secara meyakinkan. Metode akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan selama masa produksi pada kontrak konstruksi jangka panjang disebut metode persentase penyelesaian. Jika ketiga kondisi diakui di atas tidak terpenuhi selama masa produksi, maka pendapatan diakui pada saat selesainya produksi, yang dikenal metode kontrak selesai.

**c) Pengakuan pendapatan pada saat produksi selesai**

Hal ini dijumpai pada produksi mineral yang bernilai tinggi seperti emas dan perak, dan beberapa komoditas pertanian seperti padi dan jagung. Kriteria utama untuk pengakuan pendapatan pada saat produksi selesai adalah (1) adanya harga pasar yang relatif stabil dan aktif. (2) tidak ada biaya pemasaran atau penjualan yang besar. (3) adanya kemungkinan penukaran unit – unit fisik tanpa pengaruh apa-apa terhadap harga jual, misalnya suatu balok emas dapat ditukarkan dengan balok emas lainnya untuk berat yang sama.

**d) Pengakuan pendapatan pada saat kas tak tertagih**

Penerimaan tunai sesudah saat penjualan memberikan pengukuran yang verifiable, tetapi sebenarnya tidak ada alasan untuk menunda pengakuan penjualan sampai saat

diterima. Namun demikian, apabila salah satu dari dua kriteria yang berikut dipenuhi, penundaan pengakuan pendapatan sampai saat kas tertagih memang dapat dibenarkan :

(1) apabila tidak mungkin mengukur nilai aktiva yang diterima secara cukup tepat. (2) apabila masih ada biaya-biaya yang material jumlahnya yang masih harus dikeluarkan, dan biaya-biaya ini tidak dapat ditaksir jumlahnya secara tepat.

Jika penjualan dilakukan dengan cara cicilan, pendapatan terkadang diakui sebagaimana kas tertagih. Dua metode pengakuan pendapatan jika penjualan dengan kredit yaitu metode cicilan (*installment method*) dan metode perolehan kembali biaya (*cost recovery method*). Pada metode cicilan, sebagian kas tertagih dinyatakan sebagai perolehan kembali biaya dan sebagian lagi dinyatakan sebagai laba. Pada metode perolehan kembali biaya, tidak ada laba yang diakui hingga jumlah kas yang diterima sama dengan biaya perolehan harta yang terjual.

Menurut Kieso (2002 : 114) pengakuan pendapatan diklasifikasikan menjadi dua metode menurut terjadi tidaknya penerimaan atau pembayaran kas. Metode tersebut adalah akuntansi dasar akrual (*accrual basis*) dan akuntansi dasar kas (*cash basis*).

### **1. *Accrual Basis* (Dasar Akrual)**

Metode dasar akrual adalah dimana pendapatan diakui pada saat periode terjadinya transaksi pendapatan, pengaruh transaksi dan peristiwa lain diakui pada saat kejadian dan bukan pada saat kas diterima. Pengakuan pendapatan berdasarkan metode *accrual basis* antara lain :

- a. Selama kegiatan produksi. Dalam hal sewa, bunga, dan komisi diakui sebagai pendapatan berdasarkan perjanjian yang dibuat sebelumnya yang menetapkan kenaikan bertahap dalam tagihan terhadap pelanggan.

- b. Untuk kontrak jangka panjang, pendapatan diakui berdasarkan kemajuan pekerjaan atau persentase penyelesaian.
- c. Pendapatan dari *Cost Plus Fixed Fee Contract*, yaitu kontrak yang dibuat berdasarkan kontrak fee yang sudah tetap ditambah biaya – biaya tertentu.
- d. Perubahan aset karena pertumbuhan yang mengakibatkan bertambahnya pendapatan, seperti peternakan dan hutan tanam industri untuk industri perkayuan.

## **2. Cash Basis (Dasar Kas)**

Dasar kas adalah jika pendapatan dan beban diakui berdasarkan penerimaan dan pengeluaran kas. Ini berarti, pendapatan dari penjualan barang atau jasa hanya dapat diperhitungkan pada saat tagihan langganan diterima.

## **4. Pengukuran Pendapatan**

Pengukuran pendapatan sangat penting untuk setiap transaksi yang menimbulkan pendapatan. Pengukuran pendapatan juga dapat dinyatakan dalam perolehan kas atau setara kas. Tanpa pengukuran yang tepat kinerja perusahaan akan sulit diketahui, pendapatan sebagai suatu item yang sangat penting dalam laporan keuangan khususnya laporan laba rugi perlu diukur dengan akurat.

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 23.3) menyatakan bahwa “pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima.” Adapun penjelasan lebih lanjut dari pernyataan tersebut dikemukakan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 23.10) adalah :

Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima perusahaan dikurangi dengan diskon dagang dan rabat volume yang diperrbolehkan oleh perusahaan. Pada umumnya, imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau dapat diterima. Namun, bila arus masuk kas

atau setara kas ditangguhkan, nilai wajar dari imbalan tersebut tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau yang dapat diterima.

Selanjutnya Standar Akuntansi Keuangan dalam PSAK (2004 : 23.4) menerangkan bahwa :

Bila barang atau jasa dipertukarkan (barter) untuk barang atau jasa dengan sifat dan nilai yang sama, maka pertukaran tersebut tidak dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan. Hal ini sering terjadi dengan komoditi seperti minyak atau susu dimana penyalur (swap) persediaan di berbagai lokasi untuk memenuhi permintaan dengan suatu dasar tepat waktu dalam suatu lokasi tertentu. Bila barang dijual atau jasa diberikan untuk dipertukarkan dengan barang atau jasa yang tidak serupa, pertukaran tersebut dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan. Pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diserahkan, disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang ditransfer.

Menurut Schroeder (2001 : 70), pengukuran adalah besarnya angka atau jumlah atas objek atau kejadian berdasarkan aturan – aturan. Pengukuran juga merupakan suatu proses perbandingan dalam rangka memperoleh informasi yang lebih teliti untuk membedakan suatu alternatif dengan alternatif yang lain dalam situasi pengambilan keputusan. Pengukuran dikaitkan dengan pendapatan akan bermakna bahwa pengukuran pendapatan adalah penentuan besarnya pendapatan dalam bentuk angka-angka.

Menurut Sofyan Syafri (2002 : 168) ada empat metode pengukuran pendapatan :

1. *Historical Cost* atau harga yang terjadi dari pertukaran perusahaan yang lalu, yang merupakan dasar utama dalam melakukan pengukuran dalam laporan keuangan dan biasanya digunakan dalam mengukur persediaan, aktiva tetap, aset lainnya.
2. *Current Purchase Exchange* atau harga pertukaran pembelian sekarang, digunakan misalnya dalam menerapkan metode penilaian persediaan nilai yang terendah dari harga pokok dan pasar (LOCOM, Lower of Cost or Market).
3. *Current Sale Exchange* atau harga penjualan pertukaran sekarang yang dapat digunakan misalnya dalam mengukur barang jenis logam yang memiliki harga stabil yang tetap dimana tidak begitu ada biaya pemasarannya.
4. *Future Exchange*, harga didasarkan pada pertukaran dimasa yang akan datang. Misalnya, digunakan untuk menaksir biaya yang akan datang jika diakui hasil berdasarkan persentase siap.

Ada lima dasar pengukuran pendapatan menurut SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) No. 5 dikutip dalam Stice (2005 : 507) yaitu :

1. Cost Historis (*Historical Cost*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva sampai siap digunakan.
2. Cost Penggantian Terkini (*Current Replacement Cost*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang harus dibayar jika aktiva yang sejenis/sama diperoleh pada saat sekarang.
3. Nilai Pasar Terkini (*Current Market Value*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang diperoleh dengan menjual aktiva kegiatan penjualan normal.
4. Nilai Bersih yang Dapat Direalisasi (*Net Realisable Value*), yaitu jumlah kas atau setaranya yang diperoleh jika aktiva diharapkan akan dijual setelah dikurangi dengan biaya langsung (biaya produksi dan penjualan).
5. Nilai Sekarang Aliran Kas Mendatang (*Present Value Of Future Cash Flow*), yaitu nilai sekarang aliran kas masa mendatang yang akan diperoleh seandainya aktiva dijual pada masa yang akan datang.

## **5. Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK nomor 23**

### **a. Pengakuan Pendapatan Menurut PSAK No. 23**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 20), yang dimaksud dengan pengakuan (*recognition*) adalah :

Pengakuan (*recognition*) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan dalam neraca atau laporan laba rugi. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun jumlah uang dan mencantumkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi.

Adapun penjelasan mengenai pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 20) adalah :

- a) Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan
- b) Pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

Ketentuan selanjutnya mengenai pengakuan terhadap pendapatan yang diatur dalam PSAK No. 23 (2004 : 23.1) adalah “pendapatan diakui bila besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke perusahaan dan manfaat ini dapat diukur dengan andal.”

Dalam PSAK No. 23 tersebut ditetapkan kriteria-kriteria yang digunakan dalam menentukan saat yang tepat untuk mengakui sebuah pendapatan. Kriteria pengakuan tersebut harus diterapkan dalam akuntansi untuk pendapatan yang timbul dari transaksi dan peristiwa ekonomi berikut ini :

1. Kriteria pendapatan untuk penjualan barang

Ketentuan PSAK No. 23 (2004 : 23.4) mengenai pengakuan pendapatan atas transaksi penjualan barang sebagai berikut :

Pendapatan dari penjualan barang harus diakui bila seluruh kondisi berikut dipenuhi:

- a) Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli;
- b) Perusahaan tidak lagi mengelola atau melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
- c) Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal;
- d) Besar kemungkinan manfaat ekonomi yang dihubungkan dengan transaksi akan mengalir kepada perusahaan tersebut; dan
- e) Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.

Pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan bersamaan waktunya dengan pemindahan hak milik barang atau pemindahan penguasaan barang tersebut kepada pembeli. Hal ini umumnya terjadi pada penjualan eceran dimana pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat pemindahan hak milik atau pemindahan penguasaan hak atas barang.

Adakalanya suatu perusahaan akan menahan resiko signifikan dari kepemilikan, transaksi tersebut bukan merupakan suatu penjualan sehingga tidak terjadi pengakuan pendapatan. PSAK



No. 23 (2004 : 23.5) menyatakan perusahaan dapat menahan risiko kepemilikan dengan berbagai cara yaitu :

- a) Bila perusahaan menahan kewajiban sehubungan dengan pelaksanaan suatu hal yang tidak memuaskan yang tidak dijamin sebagaimana biasanya;
  - b) Apabila penerimaan pendapatan dari suatu penjualan tergantung pada pendapatan pembeli yang bersumber dari penjualan barang yang bersangkutan;
  - c) Apabila penerimaan barang tergantung pada instalasinya dan instalasi tersebut merupakan bagian signifikan dari kontrak yang belum diselesaikan oleh perusahaan;
  - d) Apabila pembeli berhak untuk membatalkan pembelian berdasarkan alasan yang ditentukan dalam kontrak dan perusahaan tidak dapat memastikan apakah akan terjadi retur.
2. Kriteria pendapatan untuk penjualan jasa

Ketentuan PSAK No. 23 (2004 : 23.6) mengenai pengakuan pendapatan atas transaksi penjualan jasa adalah sebagai berikut “bila suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca.”

Perusahaan dapat menggunakan beberapa cara dalam mengukur secara andal tingkat penyelesaian suatu transaksi jasa yang diberikan, antara lain survei pekerjaan yang telah dilaksanakan, jasa yang dilakukan hingga tanggal tertentu sebagai persentase dari total jasa yang harus dilakukan, proporsi biaya yang terjadi hingga tanggal neraca dibagi estimasi total biaya transaksi tersebut.

### 3. Pengakuan pendapatan untuk bunga, royalti, dan dividen

Ketentuan PSAK No. 23 (2004 : 23.8) mengenai pengakuan pendapatan atas transaksi penjualan jasa adalah sebagai berikut :

Pendapatan yang timbul dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak– pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen harus diakui atas dasar :

- a) Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan
- b) Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal

Pendapatan yang timbul dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak-pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen harus diakui atas dasar :

- a) Bunga harus diakui atas dasar proporsi waktu yang memperhitungkan hasil efektif aktiva tersebut
- b) Royalti harus diakui atas dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan
- c) Dalam metode biaya (*cost method*), dividen tunai harus diakui apabila hak pemegang saham untuk menerima pembayaran ditetapkan.

Perusahaan mengakui pendapatannya bila besar kemungkinan manfaat ekonomi dari transaksi penjualan jasa akan diperoleh perusahaan. Sebaliknya, apabila suatu ketidakpastian mengenai kolektabilitas sejumlah yang telah termasuk dalam pendapatan, jumlah yang tidak tertagih atau jumlah yang pemulihannya tidak lagi besar kemungkinan akan terjadi, diakui sebagai beban, menggantikan penyesuaian jumlah pendapatan yang diakui semula.

#### **b. Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK No. 23**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 23 (2004 : 20), yang dimaksud dengan pengukuran adalah “proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi.” Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu.

Pendapatan dalam laporan keuangan harus diukur dengan nilai wajar yang diterima atau dapat diterima, dengan demikian informasi yang diberikan dalam laporan keuangan menjadi lebih jelas. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2004 : 23.3) dijelaskan sebagai berikut :

Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima perusahaan dikurangi dengan diskon dagang dan rabat volume yang diperrbolehkan oleh perusahaan. Pada umumnya, imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau dapat diterima. Namun, bila arus masuk kas atau setara kas ditangguhkan, nilai wajar dari imbalan tersebut

tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau yang dapat diterima.

Sedangkan yang dimaksud dengan nilai wajar dalam PSAK No. 23 tersebut adalah “suatu jumlah, untuk itu suatu aktiva mungkin ditukar atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length transaction*). Jika suatu perjanjian secara efektif merupakan transaksi finansial, nilai wajar imbalan ditentukan dengan pendiskontoan seluruh penerimaan di masa depan dengan menggunakan suatu tingkat bunga yang tersirat (*imputed*).

Selanjutnya Standar Akuntansi Keuangan dalam PSAK (2004 : 23.4) menerangkan bahwa bila barang atau jasa dipertukarkan (barter) untuk barang atau jasa dengan sifat dan nilai yang sama, maka pertukaran tersebut tidak dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan. Hal ini sering terjadi dengan komoditi seperti minyak atau susu dimana penyalur (*swap*) persediaan di berbagai lokasi untuk memenuhi permintaan dengan suatu dasar tepat waktu dalam suatu lokasi tertentu. Bila barang dijual atau jasa diberikan untuk dipertukarkan dengan barang atau jasa yang tidak serupa, pertukaran tersebut dianggap sebagai transaksi yang mengakibatkan pendapatan. Pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diserahkan, disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang ditransfer.

## **6. Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Perusahaan Jasa**

Beberapa metode pengakuan pendapatan khusus untuk perusahaan yang bergerak dalam pemberian 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 yang dikemukakan oleh Dyckman (2002 : 269) adalah :

1. Kinerja khusus  
Digunakan untuk pendapatan jasa yang dihasilkan dengan aksi tunggal. Sebagai contoh, makelar real estate yang menghasilkan pendapatan komisi penjualan atas penyelesaian suatu transaksi real estate, seorang dokter gigi menghasilkan pendapatan atas penyelesaian tambal gigi.
2. 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.
3. Kinerja selesai  
Digunakan untuk mengakui pendapatan jasa yang dihasilkan dengan melakukan serangkaian tindakan di mana yang terakhir sangat penting dalam hubungannya dengan total transaksi jasa di mana pendapatan jasa dianggap telah dihasilkannya hanya setelah pengiriman barang, meskipun pengepakan, barang, dan transportasi mendahului pengiriman. Metode ini serupa dengan metode kontrak selesai, yang digunakan untuk kontrak jangka panjang.
4. 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.

## **B. Hasil Penelitian Terdahulu**

Penelitian ini merupakan replikasi dari beberapa penelitian terdahulu. Namun penelitian ini berbeda dengan penelitian – penelitian terdahulu. Perbedaan tersebut terdapat pada metode analisis yang digunakan. Pada penelitian terdahulu menggunakan metode analisis deskriptif, hasil yang diperoleh merupakan kesimpulan yang bersifat relatif. Sedangkan pada penelitian ini digunakan metode analisis statistik deskriptif dimana hasil yang diperoleh menjadi lebih jelas dan terukur.

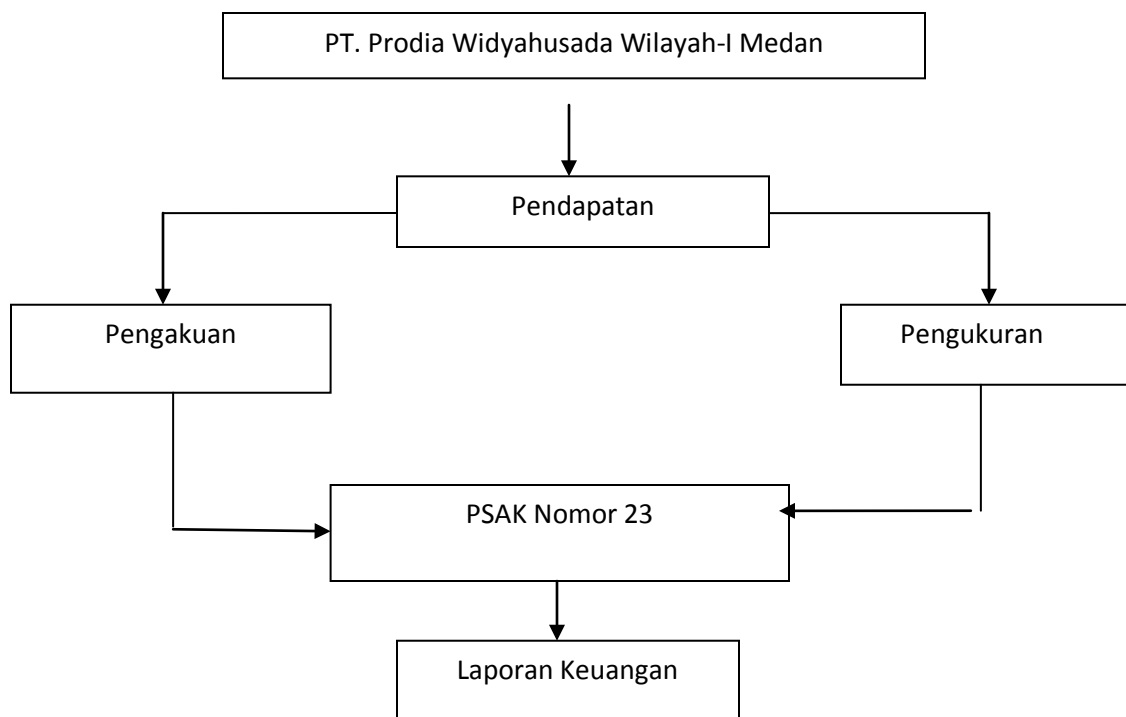
**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti	Judul	Metode Analisis	Hasil
1	Junita Indriani (2001)	Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK No. 23 Pada RSU Sari Mutiara Medan	Deskriptif	Penerapan akuntansi dalam hal pengakuan dan pengukuran belum sesuai secara keseluruhan dengan PSAK No. 23. Hal ini didasarkan pada adanya kesalahan pengakuan pendapatan pada pendapatan rawat inap.
2	Ronald Borisman (2001)	Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK No. 23 Pada RSU Mongonsidi	Deskriptif	Penerapan akuntansi dalam hal pengakuan dan pengukuran pendapatan perusahaan belum sesuai PSAK No. 23.
3	Melisa Sari (2001)	Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Menurut PSAK No. 23 Pada RSU Vina Estetica Medan	Deskriptif	Penerapan akuntansi dalam hal pengakuan dan pengukuran pendapatan perusahaan sudah sesuai PSAK No. 23.
4	Ronal Simatupang (2000)	Pengakuan dan Penerapan PSAK No. 23 Pada PT. Kereta Api Regional Sumatera.	Deskriptif	Penerapan akuntansi dalam hal pengakuan dan pengukuran pendapatan perusahaan sudah sesuai PSAK No. 23.

### C. Kerangka Konseptual

Berdasarkan latar belakang, perumusan masalah yang telah dikemukakan sebelumnya serta tinjauan teoritis yang membangun konsep variabel penelitian ini, maka dapat digambarkan kerangka konseptual sebagai berikut :

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Konseptual**



PT. Prodia Widyahusada Wilayah-I Medan merupakan salah satu perusahaan jasa di Indonesia yang bertujuan memberikan layanan jasa terbaik di bidang pemeriksaan kesehatan (*check up*). Kegiatan utama PT. Prodia Widyahusada ini adalah sebagai laboratorium dimana dapat dilakukan pemeriksaan kesehatan. Selain itu PT. Prodia merupakan laboratorium rujukan bagi instansi/laboratorium lain.

Pendapatan yang diperoleh PT. Prodia Widyahusada bersumber dari (1) pendapatan operasional perusahaan dan (2) pendapatan non operasional perusahaan. Pendapatan operasional berasal dari pemeriksaan kesehatan oleh pasien baik dibayar secara tunai maupun kredit. Sedangkan pendapatan non operasional berasal dari jasa rujukan yang disediakan oleh perusahaan bagi laboratorium lain, pendapatan jasa giro, selisih kurs, laba perusahaan asosiasi, dan pendapatan lain – lain.

Pengakuan dan pengukuran menjadi permasalahan dalam menentukan pendapatan. Pengakuan dan pengukuran pendapatan yang dilakukan perusahaan akan dianalisis dan dibandingkan dengan PSAK No. 23 serta berbagai teori ilmiah yang diperoleh dari berbagai literatur. Pendapatan bisa diakui ketika telah memenuhi kriteria yaitu definisi, dapat diukur, relevan dan keandalan. Ada empat dasar pengukuran pendapatan yaitu (1) harga dalam pertukaran masa lalu; (2) harga dalam suatu pertukaran pembelian saat ini; (3) harga dalam pertukaran penjualan saat ini; (4) harga yang didasarkan pada masa yang akan datang.

Adapun pendapatan suatu perusahaan jasa dapat diakui bila memenuhi kriteria berikut ini

- a) Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal
- b) Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan
- c) Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal
- d) Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Apabila pendapatan telah diakui dan diukur dengan tepat maka pendapatan yang disajikan dalam laporan laba rugi tidak terlalu besar/kecil, sehingga keputusan yang diambil oleh pemakai laporan laba rugi tersebut bisa efektif.