

2.1 Pendapatan

Pendapatan memiliki pengertian yang bermacam-macam tergantung dari sisi mana untuk meninjau pengertian pendapatan tersebut. Pendapatan merupakan hasil yang diperoleh dari kegiatan-kegiatan perusahaan dalam suatu periode. Pendapatan timbul dari peristiwa ekonomi antara lain penjualan barang, penjualan jasa, penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan dividen. Pendapatan merupakan jumlah yang dibebankan kepada langganan atas barang dan jasa yang dijual, dan merupakan unsur yang paling penting dalam sebuah perusahaan, karena pendapatan akan dapat menentukan maju-mundurnya suatu perusahaan. Oleh karena itu perusahaan harus berusaha semaksimal mungkin untuk memperoleh pendapatan yang diharapkannya. Pendapatan pada dasarnya diperoleh dari hasil penjualan produk atau jasa yang diberikan.

2.1.1 Pengertian Pendapatan

Pengertian pendapatan terdapat penafsiran yang berbeda-beda bagi pihak yang berkompeten disebabkan karena latar belakang disiplin yang berbeda dengan penyusunan konsep pendapatan bagi pihak tertentu, menurut **John J. Wild (2003;311)** secara garis besar pendapatan dapat ditinjau dari dua sisi, yaitu :

1. Pendapatan Menurut Ilmu Ekonomi

Menurut ilmu ekonomi, pendapatan merupakan nilai maksimum yang dapat dikonsumsi oleh seseorang dalam suatu periode dengan mengharapakan keadaan yang sama pada akhir periode seperti keadaan semula. Definisi pendapatan menurut ilmu ekonomi menutup kemungkinan perubahan lebih dari total harta kekayaan badan usaha pada awal periode dan menekankan pada jumlah nilai statis pada akhir periode. Dengan kata lain, pendapatan adalah jumlah kenaikan harta kekayaan karena perubahan penilaian yang bukan diakibatkan perubahan modal dan hutang.

2. Pendapatan Menurut Ilmu Akuntansi

Pandangan akuntansi memiliki keanekaragaman dalam memberikan pengertian pendapatan. Ilmu akuntansi melihat pendapatan sebagai sesuatu yang spesifik dalam pengertian yang lebih mendalam dan lebih terarah. 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, 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 terus-menerus.

2. Pandangan yang menekankan kepada penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan serta penyerahan barang dan jasa atau *outflow*.

Menurut PSAK No.23 paragraf 06 Ikatan Akuntan Indonesia (2010;23.2), menyatakan bahwa:

“Pendapatan adalah arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal”.

Menurut Kieso, Warfield dan Weygandt (2011;955), menjelaskan definisi pendapatan adalah sebagai berikut:

“Gross inflow of economic benefits during the period arising in the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants”.

Dari keterangan di atas dapat disimpulkan bahwa pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode, jika arus masuk

tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Menurut Skousen, Stice dan Stice (2010;161), menjelaskan definisi pendapatan adalah sebagai berikut:

“Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities that constitute the entity’s ongoing major or central operations”.

Dari keterangan di atas dapat disimpulkan bahwa pendapatan adalah arus masuk atau penyelesaian kewajiban (atau kombinasi keduanya) dari pengiriman atau produksi barang, memberikan jasa atau melakukan aktivitas lain yang merupakan aktivitas utama atau aktivitas *centra* yang sedang berlangsung.

Menurut Theodurus M.Tuanakotta (2000;152), menjelaskan definisi pendapatan adalah sebagai berikut:

“Pendapatan (*Revenue*) dapat didefinisikan secara umum sebagai hasil dari suatu perusahaan. Pendapatan adalah darah kehidupan dari suatu perusahaan. Mengingat pentingnya sangat sulit mendefinisikan pendapatan sebagai unsur akuntansi pada dirinya sendiri. Pada dasarnya pendapatan adalah kenaikan laba. Seperti laba pendapatan adalah proses arus penciptaan barang atau jasa oleh suatu perusahaan selama suatu kurun waktu tertentu. Umumnya, pendapatan dinyatakan dalam satuan moneter (uang)”

Menurut Niswonger (2006;56), menjelaskan definisi pendapatan adalah sebagai berikut:

“Pendapatan merupakan kenaikan kotor (*gross*) dalam modal pemilik yang dihasilkan dari penjualan barang dagang, pelaksanaan jasa kepada klien, menyewakan harta, peminjaman uang, dan semua kegiatan usaha profesi yang bertujuan untuk memperoleh penghasilan”.

Menurut Nafarin (2006;15), menjelaskan definisi pendapatan adalah sebagai berikut:

“Pendapatan adalah Arus masuk harta dari kegiatan perusahaan menjual barang dan jasa dalam suatu periode yang mengakibatkan

kenaikan modal yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Pendapatan dari kegiatan perusahaan dagang dasarnya adalah suatu proses mengenai arus penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan selama jangka waktu tertentu”.

Pengertian pendapatan (*Revenue*) sering disama artikan dengan istilah penghasilan (*income*), tetapi sebenarnya berbeda. Perbedaannya dijelaskan dalam definisi sebagai berikut:

“Penghasilan didefinisikan sebagai peningkatan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk arus masuk atau peningkatan aset atau penurunan liabilitas yang mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Penghasilan (*income*) meliputi pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*).” (IAI;2010;23.1)

Dari definisi tersebut dapat terlihat perbedaan antara pendapatan dan penghasilan, dimana penghasilan mencakup pendapatan dan keuntungan, sedangkan pendapatan merupakan arus kas bruto yang berasal dari aktivitas usaha, yang berarti sebelum dikurangi biaya-biaya yang ada hubungannya dengan pendapatan tersebut.

2.1.2 Konsep Pendapatan

Menurut **Theodorus M.Tuanakotta** dalam buku **“Teori Akuntansi” (2000;153)** menyatakan bahwa pada dasarnya ada dua pendekatan terhadap konsep pendapatan (*revenue*) yaitu :

- “1. Pendekatan yang memusatkan perhatian kepada arus masuk (*inflow*) daripada assets yang ditimbulkan oleh kegiatan operasional perusahaan.**
- 2. Memusatkan perhatian kepada pencapaian barang dan jasa oleh perusahaan dan transfer dari barang dan jasa kepada konsumen atau produsen lain”.**

Berdasarkan uraian diatas penulis menyimpulkan bahwa konsep pendapatan harus dipusatkan perhatiannya kepada arus masuk daripada asset yang ditimbulkan, dan harus dipusatkan kepada pencapaian barang dan jasa oleh perusahaan.

Selain itu terdapat dua konsep yang sangat erat berhubungan dengan masalah proses pendapatan yaitu:

1. Proses pembentukan pendapatan (*Earnings Process*) adalah suatu konsep tentang terjadinya pendapatan. Konsep ini berdasarkan pada asumsi bahwa semua kegiatan operasi yang diperlukan dalam rangka mencapai hasil yang meliputi semua tahap kegiatan produksi, pemasaran, maupun pengumpulan piutang, memberikan kontribusi terhadap hasil akhir pendapatan berdasarkan perbandingan biaya yang terjadi sebelum perusahaan tersebut melakukan kegiatan produksi.
2. Proses realisasi pendapatan (*Realization Process*) adalah proses pendapatan yang terhimpun atau terbentuk sesudah produk selesai dikerjakan dan terjual atas kontrak penjualan. Jadi, pendapatan dimulai dengan tahap terakhir kegiatan produksi, yaitu pada saat barang atau jasa dikirimkan atau diserahkan kepada pelanggan dan jika kontrak penjualan mendahului produksi barang atau jasa maka pendapatan belum dikatakan terjadi. Proses realisasi pendapatan ditandai oleh dua kejadian berikut ini:
 - a. Kepastian perubahan produk menjadi potensi jasa yang lain melalui proses penjualan yang sah.
 - b. Pengesahan atau validasi transaksi penjualan tersebut dengan aktiva lancar.

2.1.3 Klasifikasi Pendapatan

Menurut **Kusnadi (2000;19)** menyatakan bahwa pendapatan dapat diklasifikasikan menjadi dua bagian, yaitu :

1. Pendapatan Operasional

Pendapatan Operasional adalah pendapatan yang timbul dari penjualan barang dagangan, produk atau jasa dalam periode tertentu dalam rangka

kegiatan utama atau yang menjadi tujuan utama perusahaan yang berhubungan langsung dengan usaha (operasi) pokok perusahaan yang bersangkutan. Pendapatan ini sifatnya normal sesuai dengan tujuan dan usaha perusahaan dan terjadinya berulang-ulang selama perusahaan melangsungkan kegiatannya.

Pendapatan operasional untuk setiap perusahaan berbeda-beda sesuai dengan jenis usaha yang dikelola perusahaan. Salah satu jenis pendapatan operasional perusahaan adalah pendapatan yang bersumber dari penjualan. Penjualan ini berupa penjualan barang dan penjualan jasa yang menjadi objek maupun sasaran utama dari usaha pokok perusahaan.

Pendapatan operasi dapat diperoleh dari dua sumber yaitu :

1. Penjualan kotor yaitu merupakan semua hasil atau penjualan barang-barang maupun jasa sebelum dikurangi dengan berbagai potongan-potongan atau pengurangan lainnya untuk dibebankan kepada langganan atau yang membutuhkannya.
2. Penjualan bersih yaitu merupakan hasil penjualan yang sudah diperhitungkan atau dikurangkan dengan berbagai potongan-potongan yang menjadi hak pihak pembeli.

Jenis pendapatan operasional timbul dari berbagai cara, yaitu :

- a. Pendapatan yang diperoleh dari kegiatan usaha yang dilaksanakan sendiri oleh perusahaan tersebut.
- b. Pendapatan yang diperoleh dari kegiatan usaha dengan adanya hubungan yang telah disetujui, misalnya penjualan konsinyasi.
- c. Pendapatan dari kegiatan usaha yang dilaksanakan melalui kerjasama dengan para investor.

2. Pendapatan Non Operasional

Pendapatan yang diperoleh perusahaan dalam periode tertentu, akan tetapi bukan diperoleh dari kegiatan operasional utama perusahaan. Adapun jenis dari pendapatan ini dapat dibedakan sebagai berikut :

1. Pendapatan yang diperoleh dari penggunaan aktiva atau sumber ekonomi perusahaan oleh pihak lain. Contohnya, pendapatan bunga, sewa, royalti dan lain-lain.
2. Pendapatan yang diperoleh dari penjualan aktiva diluar barang dagangan atau hasil produksi. Contohnya, penjualan surat-surat berharga, penjualan aktiva tak berwujud.

Pendapatan bunga, sewa, royalti, keuntungan (laba), penjualan aktiva tetap, investasi jangka panjang dan dividen merupakan pendapatan diluar usaha bagi perusahaan-perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur dan perdagangan. Dan pendapatan yang diperoleh dari peningkatan ekuitas dari transaksi-transaksi yang bukan kegiatan utama dari entitas dan dari transaksi-transaksi atau kejadian-kejadian lainnya serta keadaan-keadaan yang mempengaruhi entitas selain yang dihasilkan dari investasi pemilik disebut dengan keuntungan.

2.2 Pengakuan Pendapatan Sesuai PSAK No.23 Tahun 2010

Jumlah pendapatan yang timbul karena adanya transaksi dari aktivitas perusahaan biasanya ditentukan oleh kesepakatan antara penjual dan pembeli suatu aset berupa barang atau jasa. IAI melalui PSAK 23 revisi 2010 (2010:08) mengungkapkan pengukuran pendapatan yaitu:

“Pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima”

Nilai wajar yang dimaksud PSAK 23 (2010:06) adalah:

“Nilai wajar adalah jumlah dimana suatu aset dapat dipertukarkan atau suatu liabilitas diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar”

Tujuan dari pernyataan mengenai pendapatan dalam PSAK No.23 Tahun 2010 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk pendapatan yang timbul dari transaksi dan peristiwa ekonomi tertentu.

Menurut PSAK No.23 Tahun 2010 kriteria pengakuan pendapatan biasanya diterapkan secara terpisah kepada setiap transaksi. Kriteria tersebut dapat diidentifikasi secara terpisah dari suatu transaksi tunggal supaya mencerminkan

substansi dari transaksi tersebut, sebaliknya jika kriteria pengakuan diterapkan pada dua atau lebih transaksi bersama-sama bila transaksi tersebut terikat sedemikian rupa sehingga pengaruh komersilnya tidak dapat dimengerti tanpa melihat pada rangkaian transaksi tersebut secara keseluruhan. Pendapatan dari setiap peristiwa ekonomi yang terjadi harus diakui bila memenuhi kondisi sebagai berikut:

1. Penjualan Barang

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

- a. Perusahaan telah memindahkan risiko secara signifikan dan 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.
- e. Biaya yang terjadi atau yang akan terjadi sehubungan transaksi penjualan dapat diukur dengan andal.

Pendapatan tidak diakui bila perusahaan tersebut menahan risiko signifikan dari kepemilikan, antara lain:

1. Jika perusahaan menahan kewajiban sehubungan dengan pelaksanaan suatu hal yang tidak memuaskan sebagaimana lazimnya.
2. Jika penerimaan pendapatan dari suatu penjualan bergantung pada pendapatan pembeli yang bersumber dari penjualan barang yang bersangkutan.
3. Jika pengiriman barang bergantung pada instalasinya, dan instalasi tersebut merupakan bagian signifikan dari kontrak yang belum diselesaikan oleh perusahaan.
4. Jika pembeli berhak membatalkan pembelian berdasarkan alasan yang ditentukan dalam kontrak dan perusahaan tidak dapat memastikan apakah akan terjadi retur.

Pendapatan diakui hanya bila besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada perusahaan. Bila suatu ketidakpastian timbul tentang kolektibilitas sejumlah tertentu yang telah termasuk dalam pendapatan, jumlah yang tidak tertagih atau jumlah pemulihannya (*recovery*) tidak lagi besar kemungkinannya diakui sebagai beban.

2. Penjualan Jasa

Bila hasil suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi dengan andal bila 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 dan untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

3. Penggunaan aset 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 aset tersebut.
- b. Royalti harus diakui atas dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan.
- c. Dalam metode biaya (*cost method*), dividen tunai harus diakui bila hak pemegang saham untuk menerima pembayaran ditetapkan.

Suatu perusahaan dapat membuat estimasi yang andal setelah perusahaan tersebut mencapai persetujuan mengenai hal-hal berikut dengan pihak lain dalam transaksi tersebut :

- a. Hak masing-masing pihak yang pelaksanaannya dapat dipaksakan dengan kekuatan hukum berkenaan dengan jasa yang diberikan dan diterima pihak-pihak tersebut.
- b. Imbalan yang harus dipertukarkan.
- c. Cara dan persyaratan penyelesaian.

Tingkat penyelesaian suatu transaksi dapat ditentukan dengan berbagai metode yang dapat mengukur andal jasa yang diberikan, bergantung pada sifat transaksi. Metode tersebut meliputi, survei pekerjaan yang telah dilaksanakan, jasa yang dilakukan hingga tanggal tertentu sebagai persentase dari total jasa yang harus dilakukan, serta proporsi biaya yang terjadi hingga tanggal tertentu dibagi estimasi total biaya transaksi tersebut.

2.2.1 Kriteria Pengakuan Pendapatan

Pengakuan pendapatan dalam suatu transaksi memiliki beberapa criteria yang telah ditentukan. Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011: p955) berpendapat bahwa:

“The revenue recognition principle indicates that revenue is recognized when it is probable that the economic benefits will flow to the company and the benefits can be measured reliably”

Dari keterangan diatas dapat disimpulkan bahwa prinsip pengakuan pendapatan mengindikasikan bahwa pendapatan diakui ketika ada kemungkinan memberikan keuntungan ekonomi kepada perusahaan dan keuntungan tersebut dapat diukur dengan andal.

Menurut SFAC (*Statement of Financial Accounting Concepts*) No.5 yang dikemukakan oleh **Dyckman dkk (2000;237)**, pengakuan sebagai pencatatan suatu item dalam perkiraan-perkiraan dan laporan keuangan seperti aktiva, kewajiban, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian. Pengakuan tersebut penggambaran suatu item baik dalam kata-kata maupun dalam jumlahnya mencakup angka-angka ringkas yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Ada empat kriteria yang harus dipenuhi sebelum suatu item dapat diakui, yakni :

- a. Definisi, item dalam pertanyaan harus memenuhi definisi dalam satu dalam tujuh unsur laporan keuangan, yaitu: aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian.
- b. Dapat diukur, item tersebut harus memiliki atribut relevan yang dapat diukur secara andal, yakni karakteristik, sifat atau aspek yang dapat dikuantifikasikan dan diukur. Contohnya biaya historis, biaya sekarang ini, nilai pasar, nilai bersih yang dapat direalisasikan dan nilai sekarang.
- c. Relevansi, informasi mengenai item tersebut mampu membuat suatu perbedaan dalam pengambilan keputusan.
- d. Realibilitas, informasi mengenai item tersebut dapat digambarkan secara wajar dapat diuji dan netral

Pendapatan dan keuntungan umumnya diakui apabila :

1. Pendapatan dan keuntungan tersebut telah direalisasikan.
2. Pendapatan dan keuntungan tersebut telah dihasilkan karena sebagian besar dari proses untuk menghasilkan laba telah selesai.

Kedua kriteria diatas biasanya dipenuhi pada titik penjualan (*point of sale*), yang seringkali terjadi ketika barang diantar atau ketika pelayanan diberikan kepada pelanggan.

Pendapatan dihasilkan ketika perusahaan secara mendasar menyelesaikan semua yang harus dilakukannya agar dikatakan menerima manfaat menyelesaikan semua yang harus dilakukannya dari pendapatan yang terkait. Secara umum, pendapatan diakui ketika proses menghasilkan laba direalisasikan atau sebenarnya belum diselesaikan atau selama biaya-biaya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses menghasilkan laba dapat diestimasi secara cepat.

Pandangan umum menganggap bahwa pendapatan terjadi setelah dikuatkan dengan adanya transaksi penjualan dan realisasi pendapatan lebih penting dari proses terbentuknya pendapatan dan menginginkan pengakuan pendapatan pada saat direalisasi. Realisasi berarti melaporkan pendapatan bila suatu transaksi pertukaran telah terjadi, dimana transaksi pertukaran ini menentukan saat pengakuan pendapatan dan jumlah yang diakui.

2.2.2 Pedoman untuk Pengakuan Pendapatan

Secara umum, pedoman untuk pengakuan pendapatan cukup luas. Selain itu, perusahaan tertentu memiliki pedoman yang sangat spesifik yang memberi pandangan tambahan mengenai kapan pendapatan harus diakui. **Prinsip pengakuan pendapatan** (*revenue recognition principle*) menetapkan bahwa: **“Pendapatan diakui pada saat (1) direalisasi atau dapat direalisasi, dan (2) dihasilkan”**. Oleh karena itu, pengakuan pendapatan yang tepat meliputi tiga hal :

1. Pendapatan direalisasi apabila barang dan jasa ditukar dengan kas atau klaim atas kas (piutang).
2. Pendapatan dapat direalisasi apabila aktiva yang diterima dalam pertukaran segera dapat dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas dengan jumlah yang diketahui.
3. Pendapatan dihasilkan (*earned*) apabila entitas bersangkutan pada hakikatnya telah menyelesaikan apa yang seharusnya dilakukan untuk mendapat hak atas manfaat yang dimiliki oleh pendapatan itu, yakni apabila proses menghasilkan laba telah selesai atau sebenarnya telah selesai.

2.2.3 Penentuan Waktu dari Pengakuan Pendapatan

Menurut **Belkaoui (2006;280)** pada umumnya diakui bahwa pendapatan dan laba diperoleh sepanjang seluruh tahapan dari siklus operasi yaitu selama penerimaan, pesanan, produksi, penjualan, dan penagihan. Dengan adanya kesulitan dalam mengalokasikan pendapatan dan laba ke tahapan yang berbeda dari siklus operasi, akuntan menggunakan prinsip realisasi untuk memilih “kejadian penting” (*critical event*) dalam siklus tersebut untuk penentuan waktu pendapatan dan pengakuan laba. Kejadian penting tersebut dipilih untuk mengindiskan kapan perubahan tertentu dalam aktiva dan kewajiban dapat dipertanggungjawabkan secara memadai. Definisi awal dari prinsip **realisasi** (*realization*) adalah :

“Realisasi adalah bawah suatu perubahan dalam aktiva atau kewajiban telah menjadi cukup pasti dan objektif untuk membenarkan pengakuan dalam akun-akun. Pengakuan ini dapat tergantung pada transaksi pertukaran antara pihak-pihak yang independen, atau pada praktik perdagangan yang sudah mapan, atau pada persyaratan dari suatu kinerja kontrak yang dianggap kelihatan cukup pasti”.

Prinsip realisasi dan kriteria terkait untuk pengakuan perubahan aktiva dan kewajiban memiliki interpretasi yang berbeda-beda. Sebagaimana dilaporkan oleh *American Accounting Association Committee* tahun 1973-1974 mengenai *Concepts and Standards External Reporting*, kriteria spesifik untuk pengakuan pendapatan dan laba adalah :

1. Diperoleh, dalam satu pengertian atau yang lain.
2. Dalam bentuk yang dapat didistribusikan.
3. Hasil dari konversi yang ditetapkan dalam transaksi antara perusahaan dengan pihak eksternal.
4. Hasil dari penjualan secara legal atau dari proses yang serupa.
5. Terpisah dari modal.
6. Dalam bentuk aktiva yang likuid.
7. Baik dampak kotor maupun bersihnya atas ekuitas pemegang saham harus dapat diestimasi dengan tingkat keandalan yang tinggi.

Komite tersebut mengaitkan prinsip realisasi dengan konsep *pengukuran laba yang andal*. Prinsip realisasi adalah pernyataan atas tingkat kepastian terhadap dampak laba dari suatu kejadian yang dilaporkan sebagai pendapatan. Komite tersebut mendefinisikan **realisasi** (*realization*) sebagai berikut :

“Laba harus selalu ada sebelum pertanyaan mengenai realisasi dapat muncul. Realisasi bukanlah penentu dalam konsep laba; prinsip realisasi hanyalah berfungsi sebagai pedoman dalam menentukan kapan kejadian, yang jika tidak demikian akan dianggap sebagai berada dalam konsep laba, dapat dimasukkan dalam catatan akuntansi secara objektif, yaitu ketika ketidakpastian telah dikurangi sampai tingkat yang dapat diterima”

Menurut **Belkaoui (2006;281)**, pendapatan diakui atas dasar :

1. Dasar akrual (*Accrual Basis*)

Pada dasar akrual ini pengakuan pendapatan dapat mengimplikasikan bahwa pendapatan sebaiknya dilaporkan selama produksi, pada akhir produksi, pada saat penjualan produk, atau pada saat penagihan penjualan. Pendapatan diakui pada periode terjadinya transaksi pendapatan. Jadi dalam transaksi penjualan atau penyerahan barang dan jasa yang dilakukan walaupun kas belum diterima, maka transaksi tersebut sudah dicatat dan diakui sebagai pendapatan perusahaan.

Jurnal :

- Pada saat diakui pendapatan yang ditandai dengan perpindahan pemilikan dari penjual ke pembeli.

Piutang	xxxx	
Penjualan/Pendapatan		xxxx

- Pada saat kas diterima

Kas	xxxx	
Piutang		xxxx

2. Dasar kejadian penting (*Critical Event Basis/Cash Basis*)

Pengakuan pendapatan dipicu oleh kejadian penting dalam siklus operasi. Kejadian tersebut dapat berupa :

1. Waktu penjualan
2. Penyelesaian produksi
3. Penerimaan pembayaran setelah penjualan

Cash basis atau dasar tunai adalah apabila pendapatan dan beban hanya diperhitungkan berdasarkan penerimaan dan pengeluaran kas. Ini berarti, dengan penggunaan dasar tunai atau *cash basis* yang murni (*pure basis*), pendapatan dari penjualan barang atau jasa hanya dapat diperhitungkan pada saat tagihan langganan diterima.

Jurnal :

- Pencatatan pada saat pendapatan dan kas diterima.

Kas	xxxx	
	Penjualan/Pendapatan	xxxx

2.3 Metode Pengakuan Pendapatan

2.3.1 Pengakuan Pendapatan pada Saat Penjualan

Menurut FASB dalam *Concept Statement* No.5 terdapat dua syarat untuk mengakui pendapatan (direalisasi atau dapat direalisasi dan dihasilkan) biasanya terpenuhi pada saat produk atau barang dagang diserahkan atau jasa diberikan kepada pelanggan. Pendapatan dari aktivitas produksi serta penjualan umumnya diakui pada saat penjualan atau *point of sale* (biasanya berarti penyerahan). Permasalahan dalam pelaksanaan pengakuan pendapatan saat penjualan yaitu:

a. Penjualan dengan Perjanjian Beli Kembali

Menurut FASB mengambil langkah-langkah untuk membatasi pengakuan pendapatan dalam praktik ini, jika terdapat perjanjian beli kembali dengan harga tertentu dan harga ini dapat menutup semua biaya persediaan dan kewajiban yang terkait itu tetap ada dalam pembukuan penjual. Dengan kata lain, tidak terjadi penjualan.

b. Penjualan dengan Hak Retur

Terdapat tiga metode pengakuan pendapatan alternatif apabila penjual menanggung risiko kepemilikan yang berkepanjangan karena pengambilan produk, yaitu tidak mencatat penjualan sampai seluruh hak retur habis masa berlakunya, mencatat penjualan tetapi mengurangi penjualan dengan estimasi retur di masa depan, dan mencatat penjualan serta memperhitungkan retur pada saat terjadi. FASB menyimpulkan bahwa jika suatu perusahaan menjual produknya tetapi memberikan pembeli hak untuk mengembalikan produk itu, maka pendapatan dari transaksi penjualan ini akan diakui pada saat penjualan.

2.3.2 Pengakuan Pendapatan Sebelum Penyerahan

Dalam beberapa situasi tertentu, pendapatan dapat dilaporkan sebelum pengiriman produk jadi atau penyelesaian suatu kontrak jasa. Biasanya, hal ini terjadi ketika periode konstruksi dari aset yang dijual atau periode pelaksanaan jasa relatif panjang, yaitu lebih dari satu tahun. Contoh untuk pengakuan pendapatan sebelum penyerahan adalah akuntansi kontrak konstruksi jangka panjang yang memungkinkan penerapan metode persentase penyelesaian. Dalam buku **Akuntansi Keuangan Menengah** ada dua metode akuntansi, yaitu:

1. Metode Persentase Penyelesaian

Menurut **Alan (2010;8-2)** metode persentase penyelesaian adalah:

“Pendapatan dan laba kotor diakui setiap penyelesaian berdasarkan kemajuan proses konstruksi”.

Profesi akuntansi mewajibkan metode persentase penyelesaian harus digunakan apabila estimasi kemajuan ke arah penyelesaian, pendapatan, serta biaya secara layak dapat dipercaya, dan semua persyaratan berikut terpenuhi :

- a. Kontrak itu secara jelas menetapkan hak-hak yang dapat dipaksakan pemberlakuannya mengenai barang atau jasa yang akan diberikan dan diterima oleh pihak yang terlibat dalam kontrak, imbalan yang akan dipertukarkan serta cara dan syarat penyelesaian.
- b. Pembeli dapat diharapkan untuk memenuhi semua kewajiban dalam kontrak.
- c. Kontraktor dapat diharapkan untuk melaksanakan kewajiban kontraktual tersebut.

Secara serupa dengan metode persentase penyelesaian, terdapat metode kinerja proporsional (*proportional performance methode*), yaitu:

“Kontrak itu secara jelas menetapkan hak-hak ide kinerja proporsional (*proportional performance methode*) adalah metode akuntansi untuk mencatat pendapatan jasa dan beban-beban terkait sebelum penyelesaian suatu kontrak jasa”.

Metode ini digunakan untuk mencerminkan pendapatan yang diperoleh untuk kontrak jasa ketika banyak tindakan jasa akan dilaksanakan sebelum kontrak tersebut dianggap selesai.

2. Metode Kontrak Selesai

Menurut **Alan Jayatmaja (2010;8-2)** metode kontrak selesai adalah:

“Pendapatan dan laba kotor hanya diakui saat kontrak selesai”.

Metode kontrak selesai harus digunakan hanya:

- a. Jika suatu entitas terutama mempunyai kontrak jangka pendek, atau
- b. Jika syarat-syarat untuk menggunakan metode persentase penyelesaian tidak dapat dipenuhi, atau
- c. Jika terdapat bahaya melekat dalam kontrak itu diluar risiko bisnis yang normal dan berulang.

2.3.3 Pengakuan Pendapatan Setelah Penyerahan Barang atau Pelaksanaan Jasa

Menurut **James D, K.Stice, dan Skousen (2009;526)** metode pengakuan pendapatan setelah penyerahan barang atau pelaksanaan jasa ada empat, yaitu:

a. Akruwal Penuh

Metode akruwal penuh adalah suatu metode akuntansi yang mengakui penerimaan kas dan pendapatan diterima dimuka sebelum suatu kontrak diselesaikan.

b. Penjualan Cicilan

Metode penjualan cicilan adalah suatu metode pengakuan pendapatan yang mengakui pendapatan dan beban-beban terkait ketika kas diterima.

c. Pemulihan Biaya

Metode pemulihan biaya adalah metode pengakuan pendapatan yang mengharuskan pemulihan total biaya (investasi) sebelum pengakuan pendapatan.

d. Kas

Metode kas adalah metode akuntansi saat seluruh biaya dicatat sebagai beban saat terjadinya dan pendapatan diakui ketika tertagih.

Tabel 2.1
Metode,Waktu Pengakuan Pendapatan dan perlakuan Biaya

No	Metode	Waktu Pengakuan Pendapatan	Perlakuan Biaya Produk atau Biaya Langsung Dalam Kontrak Jasa
1.	Akrual Penuh	Pada titik penjualan	Dibebankan terhadap pendapatan pada waktu penjualan atau pelaksanaan kas
2.	Penjualan cicilan	Pada saat pembayaran kas. Biasanya sebagian dari pembayaran kas diakui sebagian laba.	Ditangguhkan guna dikaitkan dengan sebagian dari setiap pembayaran kas. Biasanya dilakukan dengan menangguhkan laba yang diestimasi
3.	Pemulihan biaya	Pada saat pembayaran kas, tetapi hanya dipulihkan.	Ditangguhkan guna dikaitkan dengan total kas yang diterima
4.	Kas	Pada saat pembayaran kas	Dibukukan sebagai beban pada saat terjadinya.

Sumber : Stice (2009;526)

Menurut **Kieso (2008;545)** dalam pengakuan pendapatan setelah penyerahan, terdapat metode simpanan (*deposit method*). Dalam metode ini tidak ada pendapatan atau laba yang harus diakui sampai penjualan selesai.

Terdapat perbedaan utama antara metode cicilan dan metode pemulihan biaya serta metode simpanan adalah berkaitan dengan pelaksanaan kontrak.

Dalam metode cicilan dan pemulihan biaya diasumsikan penjual telah melaksanakan kontrak, tetapi penagihan kas sangat tidak pasti. Dalam metode simpanan, penjual belum melaksanakan kontrak dan tidak ada klaim yang sah.

Metode simpanan menunda mengakui penjualan sampai dapat dipastikan bahwa suatu penjualan telah terjadi untuk tujuan akuntansi. Jika belum ada pengalihan risiko dan imbalan kepemilikan yang mencukupi, sekalipun simpanan telah diterima, maka pengakuan penjualan harus ditunda sampai pengalihan yang memadai terjadi.

Sedangkan menurut **Soemarso (2003;275)**, mengatakan bahwa ada empat kejadian yang digunakan sebagai dasar untuk menentukan saat pengakuan pendapatan, yaitu:

1. Pada saat dilakukannya penjualan

Pendapatan biasanya pada saat barang diserahkan kepada pembeli atau pada saat dikirimkannya faktur tagihannya. Tetapi, apabila antara penyerahan barang oleh penjual dengan penerimaan barang oleh pembeli terdapat tenggang waktu, maka pendapatan dapat diakui pada saat penjual menyerahkan barangnya kepada perusahaan pengangkutan.

2. Pada saat pembayaran telah diterima

Pendapatan dapat pula baru diakui pada saat pembayaran atas penjualan cicilan diterima. Biasanya kejadian ini terjadi pada perusahaan dimana jasa profesional merupakan sumber pendapatannya.

3. Pada saat tahap produksi diselesaikan

Pada perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang konstruksi, pekerjaan yang harus diselesaikan dapat berlangsung sampai tiga atau empat tahun atau lebih. Dalam keadaan demikian pendapatan dapat diakui dengan menggunakan metode persentase penyelesaian atau kontrak selesai. Apabila pendapatan diakui pada akhir penyelesaian pekerjaan sekaligus akan mengakibatkan laba atau rugi menjadi sangat berfluktuasi.

4. Pada saat selesainya produksi

Barang yang nilai pasarnya sudah tertentu dan pasarnya terjamin atau untuk barang yang sudah dipastikan akan terjual dengan harga tertentu berdasarkan kontrak penjualan, pendapatan dapat diakui pada saat selesainya produksi.

2.4 Pengertian BUMN

Badan Usaha Milik Negara (BUMN) adalah badan usaha yang pemodalannya seluruhnya atau sebagian dimiliki oleh pemerintah. Menurut Undang-undang No.19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara, menyatakan bahwa BUMN adalah sebagai berikut :

1. Badan Usaha Milik Negara, yang selanjutnya disebut BUMN, adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.
2. Perusahaan Perseroan, yang selanjutnya disebut Persero, adalah BUMN yang berbentuk perseroan terbatas yang modalnya terbagi dalam saham yang seluruh atau paling sedikit 51 % (lima puluh satu persen) sahamnya dimiliki oleh Negara Republik Indonesia yang tujuan utamanya mengejar keuntungan.
3. Perusahaan Perseroan Terbuka, yang selanjutnya disebut Persero Terbuka, adalah Persero yang modal dan jumlah pemegang sahamnya memenuhi kriteria tertentu atau Persero yang melakukan penawaran umum sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal.
4. Perusahaan Umum, yang selanjutnya disebut Perum, adalah BUMN yang seluruh modalnya dimiliki negara dan tidak terbagi atas saham, yang bertujuan untuk kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang bermutu tinggi dan sekaligus mengejar keuntungan berdasarkan prinsip pengelolaan perusahaan.
- 5.

2.4.1 Jenis-jenis BUMN

Badan Usaha Milik Negara atau BUMN merupakan suatu unit usaha yang sebagian besar atau seluruh modal berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan serta membuat suatu produk atau jasa yang sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat. BUMN juga sebagai salah satu sumber penerimaan keuangan negara yang nilainya cukup besar.

Berikut di bawah ini adalah penjelasan dari bentuk BUMN, yaitu persero dan perum beserta pengertian arti definisi :

1. Perusahaan Jawatan (Perjan)

Perusahaan Jawatan (perjan) sebagai salah satu bentuk Badan Usaha Milik Negara (BUMN) memiliki modal yang berasal dari Negara. Besarnya modal Perusahaan Jawatan ditetapkan melalui APBN.

Ciri-ciri Perusahaan Jawatan antara lain sebagai berikut:

- memberikan pelayanan kepada masyarakat
 - erupakan bagian dari suatu departemen pemerintah
 - dipimpin oleh seorang kepala yang bertanggung jawab langsung kepada menteri atau dirjen departemen yang bersangkutan
- status karyawannya adalah pegawai negeri

2. Persero

Persero merupakan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang bentuk usahanya adalah perseoran terbatas atau PT. Bentuk persero semacam itu tentu saja tidak jauh berbeda sifatnya dengan perseroan terbatas / PT swasta yakni sama-sama mengejar keuntungan yang setinggi-tingginya / sebesar-besarnya. Saham kepemilikan Persero sebageian besar atau setara 51% harus dikuasai oleh pemerintah. Karena Persero diharapkan dapat memperoleh laba yang besar, maka otomatis persero dituntut untuk dapat memberikan produk barang maupun jasa yang terbaik agar produk output yang dihasilkan tetap laku dan terus-menerus mencetak keuntungan.

Ciri-ciri Persero adalah sebagai berikut:

- a. Pendirian persero diusulkan oleh menteri kepada presiden
- b. Pelaksanaan pendirian dilakukan oleh menteri dengan memperhatikan perundang-undangan
- c. Statusnya berupa perseroan terbatas yang diatur berdasarkan undang-undang
- d. Modalnya berbentuk saham dan Sebagian atau seluruh modalnya adalah milik negara dari kekayaan negara yang dipisahkan
- e. Organ persero adalah RUPS, direksi dan komisaris
- f. Menteri yang ditunjuk memiliki kuasa sebagai pemegang saham milik pemerintah
- g. Apabila seluruh saham dimiliki pemerintah, maka menteri berlaku sebagai RUPS, jika hanya sebagian, maka sebagai pemegang saham perseroan terbatas
- h. RUPS bertindak sebagai kekuasaan tertinggi perusahaan
- i. Dipimpin oleh direksi
- j. Laporan tahunan diserahkan ke RUPS untuk disahkan

3. Perum / Perusahaan Umum

Perusahaan umum atau disingkat perum adalah perusahaan unit bisnis negara yang seluruh modal dan kepemilikan dikuasai oleh pemerintah dengan tujuan untuk memberikan penyediaan barang dan jasa publik yang baik demi melayani masyarakat umum serta mengejar keuntungan berdasarkan prinsip pengolahan perusahaan.

Ciri-ciri Perusahaan Umum (Perum):

- Melayani kepentingan masyarakat umum.
- Dipimpin oleh seorang direksi/direktur.
- Mempunyai kekayaan sendiri dan bergerak di perusahaan swasta.
- Artinya, perusahaan umum (PERUM) bebas membuat kontrak kerja dengan semua pihak.

- Dikelola dengan modal pemerintah yang terpisah dari kekayaan negara.
- Pekerjaannya adalah pegawai perusahaan swasta.
- Memupuk keuntungan untuk mengisi kas negara.



BAB III

OBJEK DAN METODE TUGAS AKHIR

3.1 Objek Tugas Akhir