

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **A. SAK (Standar Akuntansi Keuangan)**

###### **1. Sejarah**

SAK merupakan suatu standar maupun aturan baku yang harus diterapkan oleh seorang Akuntan dalam menjalankan pekerjaannya, dimana standar tersebut telah disusun oleh lembaga yaitu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar yang ada di Indonesia saat ini merupakan hasil dari perubahan dan penyempurnaan dari waktu ke waktu salah satunya dengan mengadopsi Standar Akuntansi Internasional atau biasa disebut *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Sejarah mengemukakan bahwa pada tahun kemerdekaan yaitu 1945, Indonesia masih menggunakan *Sound Business Practices*, yaitu standar yang dibuat oleh negara Belanda. Standar tersebut diimplementasikan dalam rentang waktu antara tahun 1945 hingga 1955 dikarenakan pada masa itu Indonesia belum memiliki standar Akuntansi tersendiri.

IAI di tahun 1973 membentuk suatu komite bernama Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI) guna menyusun dan mengembangkan SAK dengan Panitia Penghimpunan Bahan-Bahan dan Struktur dari GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) serta GAAS (*Generally Accepted Auditing Standards*) yang sekaligus menjadi peluncuran buku pertama kali oleh IAI yang berjudul Prinsip Akuntansi Indonesia yang merupakan buku terjemahan dari Paul Grady. Buku ini diterbitkan dalam rangka aktifnya pasar modal di Indonesia.

Kemudian di tahun 1984 Prinsip Akuntansi Indonesia melanjutkan standar Akuntansi yang berasal dari *International Accounting Standard Committee (IASC)* dan melakukan revisi mendasar atas buku PAI '73 menjadi "Prinsip Akuntansi Indonesia 1984". IAI kembali merevisi total menjadi buku yang berjudul SAK'94 pada bulan Oktober dan memutuskan untuk melakukan harmonisasi dengan Standar Akuntansi Internasional.

Pada tahun 1998 Komite Prinsip Akuntan Indonesia yang awalnya merubah nama menjadi Komite Standar Akuntansi Keuangan (SAK), kini resmi menjadi Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK). Perubahan dari kata “Prinsip” menjadi “Standar” adalah untuk menghilangkan sifat kaku sehingga penggantian kata “Standar” terkesan lebih fleksibel namun masih bersifat baku (Ikatan Akuntan Indonesia, 2008). Alasan Indonesia mengadopsi IFRS adalah agar laporan keuangan dapat dipahami dan diterapkan secara global dengan tujuan mengetahui sejauh mana laporan keuangan dapat digunakan sesuai standar Akuntansi Internasional.<sup>19</sup> Pengadopsian IFRS memiliki sifat apa adanya (*as it is*) sehingga akuntan di Indonesia harus memahami dan menginterpretasi standar tersebut dalam Bahasa Inggris khususnya pelaporan keuangan pada perusahaan multinasional yang kemudian IFRS mulai diresmikan dan diterapkan di Indonesia pada tahun 2012. Konvergensi IFRS di Indonesia juga menjadi keharusan karena Indonesia adalah negara berkembang yang tergabung dalam forum G20. Forum ini terdiri dari 20 negara dan merupakan forum internasional yang berfokus pada perekonomian dan keuangan global. Sehingga dalam penyusunan laporan keuangan diperlukan standar keuangan berbasis Internasional yaitu IFRS yang telah diimplementasikan sejak tahun 2012.

#### Jenis-Jenis Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

Berikut adalah empat pilar menurut website IAI Global yang telah diterbitkan oleh DSAK IAI bersama DSAS IAI:

##### a. SAK – IFRS

Kedua standar ini diterbitkan oleh Dewan Standar Ikatan Akuntan Indonesia (DSAK IAI) dan Dewan Standar Syariah Ikatan Akuntan Indonesia (DSAS IAI) serta peraturan regulator pasar modal untuk perusahaan yang berada di bawah pengawasannya dan konvergen dengan *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

##### b. SAK ETAP

Standar ini ditujukan kepada perusahaan yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan bagi pengguna eksternal dalam penerbitan *general purpose financial statement*.

### c. SAK Syariah

Standar yang bertujuan untuk perusahaan dalam bertransaksi baik lembaga syariah maupun non syariah dengan mengikuti model SAK umum basis syariah dan mengacu pada fatwa MUI.

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) nomor 72 menekankan standar baru dalam pengakuan pendapatan, pendapatan yang dicatat harus sesuai dengan kontrak yang disepakati. Jika dalam kontrak terdapat unsur pengembalian barang, pendapatan yang dicatat harus memperhitungkan kemungkinan pengembalian barang dilakukan dalam masa kontrak berdasarkan pengalaman dan resiko dari kerja sama dengan pelanggan tersebut.

Penelitian PSAK 72 erat kaitannya dengan penerapan *Principle Based* atas pengakuan pendapatan dari kontrak pelanggan Berdasarkan PSAK 72". Ada beberapa definisi operasional yang akan diperluas dalam melakukan penelitian, berikut uraiannya:

#### **2.1.1 Principle Based**

*Principle based* merupakan standar Akuntansi yang memiliki pedoman secara general dan tidak berdasarkan aturan-aturan yang rinci. *Principle based* adalah kerangka suatu konseptual yang digunakan oleh Akuntan dalam menyusun laporan keuangan<sup>14</sup>. (Shortridge dan Myring;2003) pedoman dengan lingkup yang luas dan dapat digunakan dalam berbagai kondisi merupakan suatu kelebihan utama daripada *principle-based accounting*. Sehingga prinsip ini bisa dijadikan acuan karena mudah dipahami dan diterapkan pada transaksi keuangan.

#### **2.1.2 Pendapatan**

Dalam sebuah bisnis, pendapatan merupakan jumlah uang yang didapat atau diterima oleh perusahaan dari suatu aktivitasnya, hampir semua dari penjualan produk ataupun jasa kepada pelanggan. Untuk investor, pendapatan tidak seberapa penting dibanding dengan keuntungan yang merupakan jumlah dari uang yang telah diterima setelah dikurangi pengeluaran. Dalam pertumbuhan suatu pendapatan adalah indikator yang penting dari penerimaan pasar dari sebuah

---

<sup>14</sup> Dain C. Donelson, John M. McInnis, and Richard D. Mergenthaler, "Rules-Based Accounting Standards and Litigation," *Accounting Review*, 2012, <https://doi.org/10.2308/accr-10274>.

produk dan jasa perusahaan tersebut. Pertumbuhan pendapatan yang secara konsisten, serta pertumbuhan keuntungan, dianggap penting bagi perusahaan yang dijual kepada publik lewat saham untuk menarik investor.

Ditinjau dari aspek fisik pendapatan dapat dikatakan sebagai hasil akhir suatu aliran fisik dalam proses menghasilkan laba. Sementara jika ditinjau dari aspek monitor pendapatan dihubungkan dengan aliran masuk aktiva yang berasal dari kegiatan operasi perusahaan dalam arti luas. Konsep pendapatan dilihat dari kacamata ilmu ekonomi merupakan nilai maksimum yang dapat dikonsumsi oleh seseorang dalam suatu periode dengan mengharapkan keadaan yang sama pada akhir periode seperti keadaan semula. Pengertian tersebut menitikberatkan pada total kuantitatif pengeluaran terhadap konsumsi selama satu periode.

Sementara itu konsep pendapatan dilihat dari kacamata ilmu akuntansi dapat ditelusuri dari pertumbuhan atau peningkatan jumlah aktiva yang timbul sebagai hasil dari kegiatan operasional perusahaan. Pendekatan yang memusatkan perhatian kepada arus masuk atau inflow dan penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan serta penyerahan barang dan jasa atau outflow.

Dari beberapa uraian di atas tidak lengkap rasanya jika tidak melihat dari pendapat para ahli tentang definisi pendapatan. (Ikatan Akuntansi Indonesia; 2002). Pendapatan merupakan arus masuk bruto dari suatu manfaat ekonomi yang muncul dari aktivitas normal perusahaan dalam waktu satu periode jika arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Dalam buku "Teori Akuntansi" pendapatan secara umum didefinisikan sebagai hasil dari suatu perusahaan. Pendapatan merupakan darah kehidupan dari perusahaan. Begitu pentingnya sangat sulit untuk mendefinisikan sebuah pendapatan sebagai unsur akuntansi pada diri sendiri (Tuanakotta;2000). Di sisi lain pendapatan merupakan penambahan aktiva yang dapat mengakibatkan bertambahnya modal namun bukan dikarenakan penambahan modal dari pemilik atau bukan hutang namun melainkan melalui penjualan barang dan/atau jasa terhadap pihak lain, sependapatan tersebut bisa dikatakan sebagai kontra perstasi yang didapatkan atas jasa-jasa yang sudah diberikan kepada pihak lain (Kusnadi; 2000).

### **2.1.3 Kontrak atau Perjanjian**

Kontrak atau perjanjian adalah suatu peristiwa dimana ada seorang berjanji kepada seorang lain atau dua orang itu saling berjanji untuk melaksanakan sesuatu hal, dari peristiwa ini, timbulah suatu hubungan antara dua orang tersebut yang dinamakan “perikatan”. Oleh karena itu perjanjian menerbitkan suatu perikatan antara dua orang yang membuatnya (Subekti;1996). Selanjutnya kontrak adalah sebuah Perbuatan hukum yang menimbulkan perikatan, yaitu hubungan hukum yang terjadi di antara dua orang atau lebih, yang terletak di dalam lapangan kekayaan di mana pihak yang satu berhak atas prestasi dan pihak lainnya wajib memenuhi prestasi (Badruzaman;1980). Sementara persetujuan adalah suatu perhubungan hukum mengenai harta benda antara dua pihak dalam mana suatu pihak berjanji untuk melakukan sesuatu hal atau tidak melakukan sesuatu hal, sedang pihak lain berhak untuk menuntut kontrak itu (Prodjodikoro;1991).

### **2.1.4 Pelanggan**

Definisi pelanggan sebagai berikut: 1). Pelanggan adalah orang yang tidak tergantung pada kita, tetapi kita yang tergantung padanya, 2). Pelanggan adalah orang yang membawa kita kepada apa keinginannya (Nasution;2004). (Tjiptono dan Diana;2003) mendefinisikan pelanggan sebagai orang yang membeli dan menggunakan produknya. (Dharmmesta dan Handoko;1997), pelanggan adalah individu-individu yang melakukan pembelian untuk memenuhi kebutuhan pribadinya atau konsumsi rumah tangga.

### **2.1.5 Pengakuan Pendapatan**

Pengakuan merupakan proses pembentukan pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan dalam neraca atau laporan laba rugi. Setiap laporan laba rugi dimulai dengan total pendapatan, sehingga diperlukan suatu pengakuan pendapatan. Pendapatan perlu diakui dalam waktu yang tepat agar mencerminkan kinerja perusahaan sebenarnya sehingga tidak terjadi kesalahan dalam penyajian informasi keuangan yang digunakan sebagai pengambilan keputusan. Kriteria tertentu perlu dipenuhi dalam menentukan pengakuan pendapatan agar menghasilkan informasi akuntansi yang relevan dan dapat dipercaya. Prinsip

utama pengakuan pendapatan tersebut terdiri dari lima tahapan yaitu:

1. Mengidentifikasi kontrak dengan pelanggan
2. Mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan dalam kontrak
3. Menentukan harga transaksi
4. Mengalokasikan harga transaksi ke kewajiban pelaksanaan dalam kontrak
5. Mengakui pendapatan ketika perusahaan sudah (atau sedang) menyelesaikan kewajiban pelaksanaan.

Persyaratan kewajiban perusahaan perusahaan untuk melaksanakan analisa transaksi sesuai kontrak terlebih dahulu, yang terdiri dari lima tahapan untuk menetapkan pengakuan pendapatan, yakni:

### **1. Identifikasi Kontrak Dengan Pelanggan**

Suatu entitas perusahaan bisa melakukan pengakuan kontrak dengan pelanggan apabila telah sesuai persyaratan berikut ini:

- a. Seluruh pihak setuju atas suatu kontrak dan memegang komitmen masing-masing untuk menyelesaikan kewajibannya berdasarkan yang termaktub dalam kontrak tersebut.
- b. Suatu perusahaan bisa melaksanakan identifikasi hak atas barang atau jasa yang akan dialihkan.
- c. Suatu perusahaan bisa melaksanakan identifikasi atas jangka waktu atau periode pembayaran barang atau jasa yang akan dilakukan pengalihan.
- d. Suatu kontrak memiliki substansi komersial dalam hal risiko yang mungkin terjadi, waktu pelaksanaan kontrak atau perkiraan jumlah arus kas di masa yang akan datang.
- e. Suatu perusahaan bisa melakukan penagihan imbalan yang merupakan haknya dalam pertukaran barang atau jasa yang akan dilakukan pengalihan ke pelanggan.

### **2. Kombinasi Kontrak**

Kombinasi kontrak mendeskripsikan mengenai kombinasi yang bisa dilaksanakan dari dua atau lebih kontrak yang disetujui berdasarkan periode atau jangka waktunya. Kombinasi kontrak tersebut bisa berdiri sendiri apabila satu atau lebih kriteria berikut dapat dipenuhi:

- a. Kontrak yang dinegosiasikan adalah kontrak yang memiliki tujuan komersial tunggal pada satu paket tertentu.
- b. Total imbalan yang diberikan oleh satu pihak sesuai pada harga pelaksanaan dari kontrak yang lain.
- c. Barang atau jasa yang disepakati dalam kontrak adalah kewajiban pelaksanaan.

### **3. Modifikasi Kontrak**

Modifikasi kontrak mendeskripsikan mengenai pergantian kontrak yang kemungkinan terjadi dilaksanakan yaitu harga kontrak atau ruang lingkup yang disepakati oleh kedua belah pihak untuk di kemudian hari. Perusahaan melakukan pencatatan sebagai kontrak teisah apabila situasi berikut ini teenuhi:

- a. Ruang lingkup kontrak terjadi peningkatan disebabkan bertambahnya barang atau jasa yang dijanjikan bersifat *distinct* (bisa dibedakan).
- b. Harga kontrak terjadi peningkatan apabila terjadi penyesuaian atau perubahan harga jual yang berasal dari barang atau jasa yang awalnya disetujui dan harga jual tersebut bersifat tunggal atau berdiri sendiri yang menggambarkan harga terhadap suatu kontrak tertentu.

### **4. Identifikasi Kewajiban Pelaksanaan**

Pada tahapan ini suatu entitas perusahaan melakukan penilaian barang atau jasa yang termaktub dalam kontrak dengan pelanggan dan melakukan pengakuan suatu kewajiban pelaksanaan setiap janji untuk melakukan pengalihan terhadap pelanggan baik:

- a. Barang atau jasa yang terdapat dalam kontrak bisa dilakukan identifikasi dan bisa dilihat perbedaannya.
- b. Barang atau jasa yang bisa dilihat perbedaannya secara substansial sama dan mempunyai pola pengalihan yang sama terhadap pelanggan.

### **5. Penyelesaian Kewajiban Pelaksanaan**

Pada tahapan ini entitas perusahaan melakukan pengakuan pendapatan apabila perusahaan tersebut sudah melakukan kewajibannya baik dalam penyelesaian jasa atau pengiriman barang pada pelanggan. Aset dapat dialihkan pada pelanggan pada saat aset tersebut telah diterima

dengan ketentuan berikut ini:

- a. Kewajiban pelaksanaan yang telah dirampungkan *performance obligation over time* (sepanjang waktu) atau dimana perusahaan melakukan pengalihan asetnya sesudah kewajibannya pada pelanggan telah teenuhi.
- b. Kewajiban pelaksanaan yang telah dirampungkan *performance obligation at a point in time* (pada waktu tertentu) atau dimana perusahaan tidak mampu memenuhi kewajibannya sehingga perusahaan tersebut harus melakukan kewajiban yang sama terhadap periode waktu tertentu yang disetujui lebih lanjut dengan melakukan pertimbangan persyaratan pengendalian atas kewajiban perusahaan tersebut yang terdiri dari, perusahaan mempunyai hak kini atas pelunasan aset, pelanggan mempunyai hak kepemilikan legal atas aset, perusahaan telah melakukan pengalihan kepemilikan fisik atas aset, pelanggan mempunyai risiko dan kegunaan signifikan atas kepemilikan aset.

#### **6. Pelanggan sudah menerima aset**

Pengukuran kemajuan pada pemenuhan kewajiban pelaksanaan secara menyeluruh untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang dirampungkan sepanjang waktu, perusahaan melakukan pengakuan pendapatan sepanjang waktu dengan melakukan pengukuran kemajuan pada penyelesaian kewajiban pelaksanaan secara menyeluruh. Tujuan pada saat melakukan pengukuran kemajuan merupakan untuk mendeskripsikan kinerja perusahaan perusahaan dalam melakukan pengalihan pengendalian atas barang atau jasa yang dijanjikan pada pelanggan (yaitu pemenuhan kewajiban pelaksanaan perusahaan). Perusahaan mengimplementasikan metode yang berdiri sendiri atau tunggal atas pengukuran kemajuan untuk setiap kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu dan perusahaan mengimplementasikan metode tersebut konsisten pada kewajiban pelaksanaan sama dan dalam keadaan yang sama pula. Pada saat akhir periode pelaporan, perusahaan melakukan pengukuran kembali kemajuan pada pemenuhan kewajiban pelaksanaan secara menyeluruh yang dirampungkan sepanjang waktu (*performance obligation over time*).

### **2.1.6 Profitabilitas**

Profitabilitas merupakan kemampuan suatu perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu pada tingkat penjualan, asset dan modal saham tertentu. Profitabilitas suatu perusahaan dapat dinilai melalui berbagai cara tergantung pada laba dan aktiva atau modal yang akan diperbandingkan satu dengan lainnya.

Profitabilitas merupakan kemampuan suatu perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu pada tingkat penjualan, asset dan modal saham tertentu. Profitabilitas suatu perusahaan dapat dinilai melalui berbagai cara tergantung pada laba dan aktiva atau modal yang akan diperbandingkan satu dengan lainnya.

R. Agus Sartono (2010) Profitabilitas adalah kemampuan perusahaan memperoleh laba dalam hubungannya dengan penjualan, total aktiva maupun modal sendiri. Kasmir (2011) Rasio profitabilitas merupakan rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan. Susan Irawati (2006) Rasio keuntungan atau *profitability ratios* adalah rasio yang digunakan untuk mengukur efisiensi penggunaan aktiva perusahaan atau merupakan kemampuan suatu perusahaan untuk menghasilkan laba selama periode tertentu (biasanya semesteran, triwulanan dan lain-lain) untuk melihat kemampuan perusahaan dalam beroperasi secara efisien.

### **2.1.7 Laporan Keuangan**

Secara umum laporan keuangan adalah laporan yang berisi pencatatan uang dan transaksi yang terjadi dalam bisnis, baik transaksi pembelian maupun penjualan dan transaksi lainnya yang memiliki nilai ekonomi dan moneter. Biasanya laporan ini dibuat dalam periode tertentu. Penentuannya ditentukan oleh kebijakan perusahaan apakah dibuat setiap bulan atau setiap satu tahun sekali, terkadang perusahaan juga menggunakan keduanya<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> <https://accurate.id/akuntansi/pengertian-laporan-keuangan-contoh-dan-fungsinya/>

Laporan keuangan dibuat untuk mengetahui kondisi finansial perusahaan secara keseluruhan. Sehingga para *stakeholder*<sup>16</sup> dan pengguna informasi akuntansi bisa melakukan evaluasi dan cara pencegahan dengan tepat dan cepat jika kondisi keuangan usaha mengalami masalah atau memerlukan perubahan.

Jika melihat dari penjelasan di atas tentu bisa ditarik kesimpulan kalau pengertian laporan keuangan adalah laporan yang berisi data transaksi keuangan perusahaan pada periode tertentu. Yang mana laporan tersebut harus dilaporkan dan dipertanggungjawabkan sebagai pembahasan evaluasi untuk perkembangan usaha ke depan.

Laporan keuangan disusun berdasarkan pedoman ataupun standar tertentu, sehingga apabila pedoman yang digunakan berbeda, maka hasil analisis juga akan berubah. Kinerja keuangan akan mengalami kenaikan dan penurunan seiring dengan perubahan pedoman dalam laporan keuangan perusahaan.

Secara garis besar pedoman isi dari laporan keuangan berdasarkan PSAK 1 berisi antara lain :

- 1 Laporan Posisi Keuangan (Neraca)
- 2 Laporan Laba Rugi Dan Penghasilan Komprehensif Lainnya
- 3 Laporan Perubahan Ekuitas
- 4 Laporan Arus Kas
- 5 Catatan Atas Laporan Keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain.

Laporan keuangan pada dasarnya adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang dapat digunakan sebagai alat untuk berkomunikasi antara data keuangan atau aktivitas suatu perusahaan dengan data atau aktivitas perusahaan tersebut Menurut (Munawir;2004).

Laporan keuangan yang relevan dan andal dapat dihasilkan jika ada standar akuntansi, auditor yang berkualitas dan tata kelola yang baik diterapkan dalam perusahaan. Standar akuntansi berfungsi memberikan acuan dan pedoman dalam penyusunan laporan keuangan sehingga laporan keuangan antar-perusahaan

---

<sup>16</sup> stakeholder adalah pemangku kepentingan atau pihak yang berkepentingan. Lihat : <https://www.maxmanroe.com/vid/organisasi/pengertian-stakeholder.html>

menjadi lebih seragam (Martani, dkk;2012:13)<sup>17</sup>.

### 2.1.8 Rasio Keuangan

Rasio keuangan merupakan kegiatan membandingkan angka-angka yang ada dalam laporan keuangan dengan cara membagi satu angka dengan angka lainnya yang dilakukan antara satu komponen dengan komponen lain dalam satu laporan keuangan atau antar laporan keuangan.

Rasio keuangan yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja keuangan diantaranya rasio likuiditas, rasio solvabilitas, dan rasio profitabilitas. Ketiga rasio tersebut merupakan rasio keuangan yang utama digunakan untuk menilai kinerja perusahaan. Rasio likuiditas adalah rasio yang memberikan gambaran tentang kemampuan perusahaan untuk memenuhi utang-utang (liabilitas) jangka pendeknya.

Rasio likuiditas merupakan rasio yang umumnya menjadi pertimbangan kreditor untuk memberikan pinjaman kepada perusahaan. Jenis-jenis rasio likuiditas, yaitu:

1. rasio lancar (*current ratio*)
2. rasio cepat (*quick ratio*)
3. rasio kas (*cash ratio*)
4. rasio perputaran kas
5. *inventory to net working capital*.

Dalam penelitian ini, rasio likuiditas yang digunakan adalah rasio lancar. Rasio ini dipilih karena merupakan ukuran yang paling umum dipakai untuk mengetahui kesanggupan perusahaan dalam memenuhi liabilitas lancar dengan menunjukkan seberapa jauh tuntutan dari kreditor jangka pendek dipenuhi oleh aset yang diperkirakan menjadi uang tunai dalam periode yang sama dengan jatuh tempo utang.

Rasio solvabilitas (*rasio coverage*) adalah rasio yang mengukur tingkat perlindungan bagi kreditor jangka panjang dan investor. Rasio solvabilitas disebut juga rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam

---

<sup>17</sup> Martani, Dwi, et. al. 2012. Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK Konvergensi IFRS. Buku I. Jakarta: Salemba Empat

membayar seluruh liabilitasnya, baik jangka pendek maupun jangka panjang ketika perusahaan dilikuidasi. Seperti halnya rasio likuiditas, rasio solvabilitas juga umumnya menjadi pertimbangan kreditor untuk memberikan pinjaman kepada perusahaan. Jenis-jenis rasio solvabilitas, yaitu:

1. debt to asset ratio (debt ratio)
2. debt to equity ratio
3. long term debt to equity ratio
4. tangible assets debt coverage
5. current liabilities to net worth
6. times interest earned
7. fixed charge coverage

Dalam penelitian ini, rasio solvabilitas yang digunakan adalah *debt to asset ratio (debt ratio)*. Rasio ini dipilih karena menggambarkan perbandingan antara total liabilitas dan total aset sehingga dapat diketahui apakah aset perusahaan cukup (*solvable*) atau tidak cukup (*insolvable*) untuk membayar semua liabilitasnya. Rasio ini juga berguna untuk mengetahui seberapa jauh aset perusahaan dibiayai dengan utang.

Rasio profitabilitas adalah rasio yang digunakan untuk mengukur tingkat keberhasilan atau kegagalan sebuah perusahaan untuk periode waktu tertentu. Rasio profitabilitas disebut juga sebagai rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan. Rasio ini merupakan salah satu rasio yang penting dan umum digunakan oleh investor maupun kreditor dalam menilai perusahaan. Jenis-jenis rasio profitabilitas, yaitu:

1. *profit margin ratio (profit margin on sales)* terbagi menjadi *gross profit margin ratio* dan *net profit margin ratio*
2. *return on investment (ROI)*
3. *return on equity (ROE)*
4. laba per lembar saham (*earning per share of common stock*)

Dalam penelitian ini, rasio profitabilitas yang digunakan adalah *net profit margin ratio*. Rasio ini dipilih karena merupakan salah satu rasio yang berpengaruh signifikan untuk memprediksi pertumbuhan.

**a. Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu**

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh (Veronica dan Lestari;2019) dan (Wisnantiasri;2018) dengan persamaan meneliti pengaruh penerapan PSAK 72 yang diperoleh hasil penelitian berupa adanya perbedaan ketentuan pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 34 dan PSAK 72 yang menyebabkan perubahan nilai pendapatan dari kontrak jangka Panjang pada tiga perusahaan real estate yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan memiliki laba tertinggi. Dimana perubahan ini disebabkan karena adanya perbedaan waktu pengakuan pendapatan kontrak jangka Panjang pada ketiga perusahaan tersebut. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian (Veronica dan Lestari;2019) dan (Wisnantiasri;2018) terletak pada variabel dependen yang diteliti yaitu kinerja perusahaan jika dilihat dari perspektif pajak.

Sementara penelitian yang kedua pada hasil penelitian yang dilakukan oleh (Anggraini;2018) yang berjudul studi komparatif pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 23 dan ED PSAK 72 serta dampaknya terhadap kinerja keuangan perusahaan telekomunikasi. Di dalam penelitian ini dijelaskan mengenai pengidentifikasian beberapa transaksi keuangan pada perusahaan telekomunikasi yang kemudian ketentuan berdasarkan masing-masing PSAK akan dibandingkan untuk setiap traksaksinya. Berdasarkan studi yang telah dilakukan secara eksplisit, diperoleh bahwa dalam situasi tertentu pengakuan dan pencatatan pendapatan, terdapat perbedaan permanen dan atau sementara dari kedua PSAK yang berbeda tersebut. Penerapan dini PSAK 72 dimungkinkan dilakukan oleh perusahaan telekomunikasi namun dengan persiapan yang cukup matang untuk dapat memenuhi tuntutan pengungkapan pendapatan. Lebih lanjut lagi dijelaskan bahwa kinerja keuangan berdasarkan tiga rasio keuangan utama menunjukkan angka yang lebih baik apabila menggunakan PSAK 23, tetapi akan lebih rata atau halus (smooth) jika menggunakan PSAK 72.

Selain itu penelitian ini juga mengacu pada penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Shabirah HS;2020) yang meneliti tentang pengaruh penerapan PSAK 72 terhadap kinerja perusahaan. Perbedaan penelitian ini terletak pada variabel dependen yang diteliti lebih dari satu, dimana peneliti menambah variabel profitabilitas sebagai tambahannya.

Penelitian oleh (Puspamurti, Firmansyah;2020) dengan judul “Penerapan PSAK 72 terkait Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan pada PT. Telekomunikasi Indonesia, Tbk.”. Metode penelitian menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kepustakaan, content analysis dan wawancara. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penerapan PSAK 72 (2017) oleh PT. Telkom Tbk berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2020 dan bukan merupakan penerapan secara dini di Indonesia karena pada tahun 2018 dan 2019 PT. Telkom menggunakan PSAK 23 (2014). Sedangkan yang menjadi pembeda adalah penulis mengambil penelitian di bidang jasa.

Penelitian oleh (Londa, Manossoh, Mintalangi;2020) dengan judul “Analisis Pengakuan Pendapatan Berdasarkan PSAK 72 pada PT. POS Indonesia (PERSERO) Manado”. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif yang bertujuan menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya yang diperoleh dari hasil wawancara dan data yang dikumpulkan dari perusahaan. Hasil penelitian yang diperoleh bahwa Pengakuan Pendapatan pada PT Pos Indonesia (Persero) Cabang Manado belum sesuai dengan PSAK 72.

Penelitian oleh (Jamila;2019) dengan judul “Analisis Pengakuan Pendapatan pada Penjualan Apartemen di PT XYZ”. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan paradigma interetatif dan pendekatan etnometodologi. Hasil dari penelitian ini adalah PT XYZ Metode pengakuan pendapatan yang digunakan dalam implementasi PSAK 44 adalah Metode Persentase Penyelesaian. Pada tahun 2018 mengalami kerugian karena pembayaran penjualan dari konsumen atau pelanggan belum mencapai 20%. Progress konstruksi bangunan per 30 November 2019 telah mencapai 41,78% dan mendapatkan laba yang tercatat pada laporan keuangan. Metode pengakuan pendapatan yang digunakan dalam implementasi PSAK 72 adalah Metode Saat Waktu Tertentu (over time) karena tidak memenuhi tiga syarat dalam Metode Sepanjang Waktu (over time). Perbedaan pada penelitian ini yaitu pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 pada PT Citra Persada Infrastruktur menggunakan metode pengakuan pada titik tertentu (point in time).

Penelitian oleh (Azwan;2018) dengan judul “Perlakuan Akuntansi Pendapatan Berdasarkan PSAK 72 pada PT. PLN (PERSERO) Distribusi Jawa Timur”. Model penelitian yaitu kualitatif deskriptif dengan observasi dan wawancara. Hasil dari penelitian ini yaitu PT. PLN (Persero) Distribusi Jawa Timur melakukan pencatatan dan pengakuan yang sudah sesuai PSAK 23 dengan metode pengakuan secara accrual basis yaitu kas diakui ketika pelanggan sudah melakukan pembayaran atas tagihan listrik, namun PT. PLN (Persero) Distribusi Jawa Timur masih belum melakukan pengakuan pada PSAK 72. Pendapatan yang tidak tercantum dalam PSAK 23 salah satunya adalah pendapatan denda. Pendapatan denda merupakan pendapatan atas kontrak dari pelanggan. Peneliti terdahulu menggunakan perusahaan yang bergerak di bidang pelayanan jasa, namun penulis fokus pada perusahaan yang bergerak di bidang perdagangan.

Penelitian oleh (Rizal dkk;2020) dengan judul “Dampak Pengakuan Pendapatan Sebelum dan Sesudah Diterapkan PSAK 72 Dalam Laporan Keuangan PT. X”. Dengan model penelitian kualitatif dengan pendekatan case study memunculkan hasil yaitu adanya pencatatan yang cukup tinggi pada akun pendapatan sehingga mengakibatkan berdampaknya income statement. Persamaan dari penelitian ini untuk mengetahui bagaimana dampak PSAK 72 melalui analisis laporan keuangan. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah peneliti terdahulu menggunakan studi kasus, penelitian ini dengan studi pustaka.

Penelitian oleh (Napier & Stadler;2020) *the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with customers*”. Metode penelitian ini menggunakan studi kasus, berdasarkan penelaahan atas laporan tahunan perusahaan, surat komentar dan wawancara. Hasil dari penelitian ini yaitu adanya bukti Akuntansi dan informasi yang memiliki tingkat lebih rendah meskipun di luar beberapa industri IFRS 15 memiliki dampak yang relatif kecil pada pengakuan dan pengukuran pendapatan. Persamaan dari penelitian ini sama-sama menganalisis berbagai dampak standar akuntansi baru dan yang diubah. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah peneliti hanya terfokus pada evaluasi dan dari segimana perubahan standar Akuntansi itu terjadi.

Penelitian oleh (Tutino, Regoliosi, Mattei, Paoloni and Pompili;2019) dengan judul “Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence

from Italian listed companies”. Metode penelitian ini menggunakan Accrual model, comparison model, variabel, sampel. Hasil dari penelitian ini yaitu dimana manajemen laba industri memiliki pengaruh yang tinggi, memberikan pilihan untuk meramalkan pergerakan hipotetis manajer dalam penerapan IFRS 15. Persamaan dari penelitian ini sama-sama meneliti di sektor industri yang memiliki kontrak dengan pelanggan. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah mengukur sejauh mana dampak pada manajemen laba yang berasal dari penerapan Standar Pelaporan Keuangan Internasional (IFRS) 15 / PSAK 72 (diadopsi) sedangkan saya hanya mengevaluasi penerapan principle based atas laporan keuangan.

Penelitian oleh (Khamis;2016) dengan judul “Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence from Egypt”. Metode penelitian ini menggunakan metodologi yang sama diterapkan dalam studi (Lim et al., 2015) untuk menguji 14 perbedaan persepsi antara pembuat dan auditor. Hasil dari penelitian ini yaitu standar baru akan berdampak signifikan pada seluruh perusahaan, mengakibatkan perubahan dalam bagaimana dan kapan pendapatan diakui, dan akan membutuhkan adopsi sistem dan proses baru. Persamaan dari penelitian ini meningkatkan kebijaksanaan dan pertimbangan profesional dalam pengakuan pendapatan juga berdampak pada industri yang berbeda. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah penelitian terdahulu melibatkan auditor atau semua penyusun sedangkan saya cukup mengevaluasi tanpa adanya auditor atau penyusun.

Penelitian oleh (Veronica, Grosu, Marian, Socoliuc;2016) dengan judul “Effects and Implications of the Implementation of IFRS 15 - Revenue From Contracts With Customers”. Metode penelitian ini menggunakan Model berdasarkan konsep transfer of control. Hasil dari penelitian ini yaitu pendapatan dari kontrak dengan pelanggan, mencapai kemajuan yang cukup berarti dalam proyek besar. Persamaan dari penelitian ini memperkenalkan perubahan signifikan pada akuntansi pendapatan. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah penelitian ini hanya memperkenalkan perubahan signifikan pada akuntansi pendapatan.

Penelitian oleh Lecturer Ph.D. (Cristina Aurora BUNEA-BONTAŞ;2018) dengan judul “Accounting for Discounts Under IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”. Metode penelitian ini menggunakan *expected value method*

(Metode nilai yang diharapkan) dan Most likely amount method (Metode jumlah yang paling mungkin). Hasil dari penelitian 15 ini ketentuan baru IFRS 15 berdampak pada semua perusahaan, tetapi tingkat dampak dapat bervariasi secara signifikan. Persamaan dari penelitian ini yaitu IFRS 15 menentukan persyaratan yang harus diterapkan perusahaan untuk mengukur dan mengakui pendapatan dan arus kas terkait. Sedangkan yang menjadi pembeda adalah tidak menghitung tentang Akuntansi Diskon.

Penelitian ini hanya membahas terkait penerapan standar akuntansi baru untuk pengakuan pendapatan. Pemilihan penerapan pengakuan yang hanya terbatas pada pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 dikarenakan masih terbatasnya penelitian yang hanya berfokus pada informasi penerapan PSAK 72 terhadap kinerja perusahaan dan profitabilitas. Peneliti melakukan penelitian pada perusahaan jasa dan konstruksi, sedangkan penelitian sebelumnya pada perusahaan sektor *property, real estate, dan building construction*

### **2.3 Kerangka Konseptual Penelitian**

Kerangka konseptual penelitian adalah suatu hubungan atau kaitan antara konsep satu terhadap konsep yang lainya dari masalah yang ingin diteliti. Kerangka konsep ini gunanya untuk menghubungkan atau menjelaskan secara panjang lebar tentang suatu topik yang akan dibahas. Kerangka ini didapatkan dari konsep ilmu/teori yang dipakai sebagai landasan penelitian yang didapatkan pada tinjauan pustaka atau kalau boleh dikatakan oleh peneliti merupakan ringkasan dari tinjauan pustaka yang dihubungkan dengan garis sesuai variabel yang diteliti.

Proses teoritis berkaitan dengan kegiatan untuk menjelaskan masalah dengan teori yang relevan, serta menyusun kerangka teoritis/kerangka konsep yang digunakan dalam penelitian. Konsep adalah abstraksi atau gambaran yang dibangun dengan menggeneralisasi suatu pengertian. Konsep tak bisa diamati, tak bisa diukur secara langsung.

Agar bisa diamati konsep harus dijabarkan dalam variabel-variabel. Misalnya konsep ilmu alam lebih jelas dan konkrit, karena dapat diketahui dengan panca indera. Sebaliknya, banyak konsep ilmu-ilmu sosial menggambarkan fenomena sosial yang bersifat abstrak dan tidak segera dapat dimengerti. Seperti konsep tentang tingkah laku, kecemasan, kenakalan remaja dan sebagainya. Oleh karena itu perlu kejelasan konsep yang dipakai dalam penelitian.

Kerangka konsep merupakan susunan kontruksi logika yang diatur dalam rangka menjelaskan variabel yang diteliti. Dimana kerangka ini dirumuskan untuk menjelaskan konstruksi aliran logika untuk mengkaji secara sistematis kenyataan empirik. Kerangka pemikiran/kerangka konseptual ini ditujukan untuk memperjelas variabel yang diteliti sehingga elemen pengukurnya dapat dirinci secara kongkrit. Adapun peranan teori dalam kerangka pemikiran yakni sebagai berikut :

1. Sebagai orientasi dari masalah yang diteliti.
2. Sebagai konseptualisasi dan klasifikasi yang memberikan petunjuk tentang kejelasan konsep, fenomena dan variabel atas dasar pengelompokan tertentu.
3. Sebagai generalisasi teori memberikan rangkuman terhadap generalisasi

empirik dan antar hubungan dari berbagai proposisi yang didasarkan pada asumsi-asumsi tertentu baik yang akan diuji maupun yang telah diterima.

4. Sebagai peramal fakta; teori dapat melakukan peramalan dengan membuat ekstrapolasi dari yang sudah diketahui terhadap yang belum diketahui.

Dengan adanya kerangka konseptual maka minat penelitian akan lebih terfokus ke dalam bentuk yang layak diuji dan akan memudahkan penyusunan hipotesis, serta memudahkan identifikasi fungsi variabel penelitian, baik sebagai variabel bebas, tergantung, kendali, dan variabel lainnya.

Terkait dengan konsep teori di atas maka alur pengakuan dan pengukuran pendapatan pada perusahaan menurut PSAK No.72 dalam berbagai proses penelitian ini meliputi:

1. Langkah pertama, mengidentifikasi jenis-jenis pendapatan kontrak dengan pelanggan pada PT Citra Persada Infrastruktur.
2. Selanjutnya, akan diidentifikasi prinsip pengakuan dan pengukuran pendapatan berdasarkan yang diterapkan oleh perusahaan.
3. Mengidentifikasi prinsip pengakuan pendapatannya berdasarkan PSAK 72 yang dilakukan dalam lima tahap, yaitu identifikasi kontrak, menentukan kewajiban pelaksanaan, menentukan harga transaksi, mengalokasikan harga transaksi terhadap kewajiban pelaksanaan, dan mengakui pendapatan.
4. Memberikan hasil analisis dan kesimpulan penelitian. Jika terdapat kekurangan atau ketidaksesuaian antara pengakuan pendapatan perusahaan dengan aturan yang berlaku dalam PSAK No.72, maka peneliti akan memberikan saran dan masukan jika diperlukan

Adapun sumber pendapatan PT Citra Persada Infrastruktur berasal dari sebagai berikut :

1. Pendapatan jasa layanan operasional jalan tol, yaitu pendapatan yang diperoleh dari pengelolaan dan penyediaan tenaga kerja.
2. Pendapatan pengadaan barang, yaitu pendapatan yang diperoleh dari penjualan barang untuk kebutuhan operasional jalan tol.

3. Pendapatan sewa, yaitu pendapatan yang diperoleh hasil persewaan kendaraan untuk operasional jalan tol.

Semua sumber pendapatan perusahaan berdasarkan kontrak kerja satu tahun dengan termin pembayaran minimal 12 bulan dan dapat di *addendum* sesuai kebutuhan, kecuali pengadaan barang tertentu ada yang bersifat lumpsom.

Pengakuan pendapatan atas pendapatan jasa dan pengadaan barang yang berlaku umum di PT Citra Persada Infrastruktur yakni pendapatan dalam perusahaan diakui ketika transaksi terjadi. Pencatatan menggunakan metode ini mengakui beban pada saat transaksi terjadi walaupun kas belum dibayarkan. Begitu pula dengan pendapatan dicatat pada saat transaksi pendapatan terjadi walaupun kas atas transaksi pendapatan tersebut baru diterima bulan depan. Pengakuan pendapatan sewa diakui ketika manfaat atas sewa sudah dinikmati oleh pelanggan dengan kata lain pengakuan pendapatannya diamortisasi setiap periode sesuai dengan durasi masa sewa.

Konsep akrual basis digunakan untuk menggambarkan pendapatan yang seharusnya diterima. Pencatatan dalam perusahaan disesuaikan dengan metode yang digunakan perusahaan yaitu akrual basis. Pengukuran Pendapatan PT Citra Persada Infrastruktur atas jasa dan pengadaan barang dilakukan berdasarkan jumlah uang yang akan diterima oleh perusahaan atau pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang akan diterima oleh perusahaan.

asset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan. Perusahaan mengungkapkan semua akun dalam laporan keuangan secara detail pada CALK. Mengenai PSAK 72 dapat diketahui melalui Catatan Atas Laporan Keuangan yang telah diungkapkan per akunnya pada laporan keuangan yang sudah di audit. Catatan atas laporan keuangan tersebut terdiri dari atas penjelasan semua pos-pos akun dan legalitas yang meliputi Surat Pernyataan Direksi, Opini Auditor, Tanda Tangan Persetujuan Dewan Direksi dan Dewan Komisaris. Selanjutnya mengenai kebijakan akuntansi yang diterapkan pada pengakuan pendapatan dari kontrak pelanggan sesuai PSAK 72, laporan keuangan terdiri atas laporan posisi keuangan, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan CALK. Penjelasan mengenai kas dan setara kas, persediaan, piutang, utang, liabilitas imbalan kerja dan lainnya yang berhubungan dengan kontrak pelanggan. Estimasi serta pertimbangan Akuntansi penting selalu dievaluasi secara rutin termasuk ekspektasi peristiwa masa depan yang diyakini wajar berdasarkan kondisi yang ada. Penjelasan tentang penerapan dini atas PSAK 72 dalam hal ini adalah pendapatan dari kontrak dengan pelanggan yang secara efektif untuk awal tahun akan diawali di tanggal 1 Januari 2020. Rincian kas dan setara kas terdiri dari kas di bank dan deposito berjangka, liabilitas imbalan kerja yang terdiri dari imbalan jangka pendek memuat gaji dan bonus.

## **4.5 Ilustrasi Kontrak dan Pengakuan Pendapatan**

### **4.5.1 Contoh Pengakuan Pendapatan Usaha**

Pada tanggal 1 Maret 2020 PT CPI terikat kontrak dan mengirimkan barang kepada PT CMNP pada tanggal 31 Juli 2020. Total nilai kontrak Rp100 juta (*include ppn & pph*) dan harus dibayar seluruhnya oleh PT CMNP pada tanggal 31 Agustus 2020. HPP barang sebesar Rp70 juta (*include pph & pph*). PT CPI mengirimkan barang tersebut kepada PT CMNP pada tanggal 31 Juli 2020. Bagaimana jurnal yang harus dibuat PT CPI terkait kontrak tersebut ?

**Jawaban :**

- Pengakuan pendapatan dilakukan pada tanggal 31 Juli 2020 dengan jurnal:

piutang usaha	100.000.000	
prepaid pph	0	
ppn out		9.090.909
penjualan		90.909.090
HPP	63.636.363	
ppn in	6.363.636	
hutang pph		0
persediaan		70.000.000

- Pengakuan penerimaan kas dilakukan pada tanggal 31 Agustus 2020 dengan jurnal:

kas/bank	100.000.000	
piutang usaha		100.000.000

**4.5.2 Contoh Pengakuan Pendapatan Belum Realisasi**

PT CPI terikat kontrak pengadaan jasa layanan operasional jalan tol kepada PT CMNP dengan durasi kontrak 1/1/2020 s.d 31/12/2020. Total nilai kontrak Rp500 juta (*include ppn & pph*) pembayaran dilakukan dengan metode *turn key* secara *monthly basis*. Beban pengadaan tenaga kerja dan material penunjang diperkirakan sebesar Rp460 juta (*include pph & ppn*). PT CPI melakukan penagihan setiap bulan berdasarkan berita acara pemeriksaan pekerjaan (BAPP). Dalam kondisi tertentu sering terjadi ketelambatan dalam hal penyelesaian BAPP sehingga pekerjaan yang sudah selesai tidak bisa ditagih. Bagaimana jurnal yang harus dibuat PT CPI terkait kondisi tersebut?

**Jawaban :**

Penyelesaian pekerjaan sudah rampung selama 12 bulan

Penyelesaian BAPP baru sampai 9 bulan dengan 3 bulan outstanding

- Pengakuan pendapatan selama 9 bulan dengan jurnal :
 

piutang usaha	368.181.818
prepaid pph	6.818.181
ppn out	34.090.909
pendapatan	340.909.090
- Pengakuan penerimaan kas/bank dengan jurnal :
 

kas/bank	368.181.818
piutang usaha	368.181.818
- Pengakuan pendapatan belum realisasi selama 3 bulan dengan jurnal :
 

piutang belum realisasi	125.000.000
pendapatan belum realisasi	125.000.000

#### 4.5.3 Contoh Modifikasi Kontrak – *Separate Performance Obligation*

PT CPI memiliki kontrak menjual 100 produk kepada pelanggan seharga 100 juta (1 produk bernilai 1 juta) dalam jangka waktu 6 bulan. Setelah 60 produk dikirimkan, PT CPI memodifikasi kontrak dengan menjanjikan akan mengirimkan 20 produk dengan nilai 950 ribu merupakan *stand alone selling price* atas produk saat modifikasi kontrak). PT CPI menjual produk secara terpisah.

##### **Jawaban :**

- PT CPI mengakui modifikasi kontrak sebagai kontrak baru, maka
 

Kontrak awal (100 unit – 60 unit) x 1 juta	= 40 juta
Kontrak baru (20 unit x 950 ribu)	= <u>19 juta</u>
Total pendapatan	= 59 juta

#### 4.5.4 Contoh Modifikasi Kontrak – *Prospective Modification*

Berdasarkan contoh sebelumnya perusahaan mengakui pendapatan pada setiap barang yang tersisa dengan harga baru dengan perhitungan sebagai berikut :