



## Analisis perbandingan kinerja keuangan berdasarkan psak 23 dan psak 72 mengenai pendapatan pada perusahaan manufaktur

Triangggunani Purnaning Siwi<sup>1</sup>, Andi Kartika<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Universitas Stikubank Semarang

<sup>1</sup>[triangggunanipurnaningsiwi@mhs.unisbank.ac.id](mailto:triangggunanipurnaningsiwi@mhs.unisbank.ac.id), <sup>2</sup>[andikartika@edu.unisbank.ac.id](mailto:andikartika@edu.unisbank.ac.id)

### Info Artikel

#### Sejarah artikel:

Diterima 29 September 2022

Disetujui 11 November 2022

Diterbitkan 25 November 2022

### Kata kunci:

Pengakuan pendapatan;

PSAK 23; PSAK 72;

Kinerja keuangan;

Manufaktur

### Keywords :

Revenue recognition; PSAK

23; PSAK 72; Financial

performance; Manufacture

### ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis perbandingan kinerja keuangan berdasarkan PSAK 23 dan 72 mengenai pendapatan pada perusahaan manufaktur. Penelitian ini dilakukan pada sektor manufaktur karena dinilai sebagai salah satu sektor yang berdampak atas terbitnya PSAK 72 dan menggantikan aturan PSAK 23 yang sebelumnya digunakan oleh sektor ini. Penelitian ini merupakan penelitian komparatif dengan menggunakan teknik analisis deskriptif kuantitatif dan teknik pengumpulan sampel dengan mengumpulkan data sekunder pada perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dengan beberapa kriteria tertentu melalui laporan keuangan masing masing perusahaan tersebut dengan menggunakan program SPSS versi 26. Populasi yang di gunakan dalam penelitian ini yaitu perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2019- 2020. Hasil penelitian ini menunjukkan hanya pada rasio price eraning yang terdapat beda signifikan saat penerapan PSAK 72. Dengan adanya aturan baru mengenai PSAK 72 ini, dapat menjadikan laporan keuangan dengan pendapatan yang sesungguhnya / real, dikarenakan adanya pendapatan yang masih belum selesai trasaksinya, sehingga belum boleh di akui sebagai pendapatan. Oleh karena itu, nilai pendapatan pada tahun 2020 pada masing-masing perusahaan menjadi lebih kecil jika disbanding dengan nilai pendapatan saat masih menerapkan PSAK 23.

### ABSTRACT

*This research was conducted to analyze the comparison of financial performance based on PSAK 23 and 72 regarding earnings in manufacturing companies. This research was conducted in the manufacturing sector because it is considered as one of the sectors that have an impact on the issuance of PSAK 72 and replaces the rules of PSAK 23 which were previously used by this sector. This research is a comparative study using quantitative descriptive analysis techniques and sample collection techniques by collecting secondary data on pharmaceutical subsector manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) with certain criteria through the financial statements of each company using the SPSS version 26 program. The population used in this study is the pharmaceutical sub-sector manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the period 2019-2020. The results of this study show that only in the price accounting ratio there is a significant difference when implementing PSAK 72. With the new rules regarding PSAK 72, can make financial statements with real / real income, due to income that has not been completed with transactions, so it cannot be recognized as income. Therefore, the value of revenue in 2020 for each company will be smaller than the value of revenue when it was still applying PSAK 23.*



©2022 Penulis. Diterbitkan oleh Program Studi Akuntansi, Institut Koperasi

Indonesia. Ini adalah artikel akses terbuka di bawah lisensi CC BY NC

(<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

## PENDAHULUAN

Setiap akhir periode akuntansi pada umumnya perusahaan akan membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas kinerjanya selama periode tertentu kepada stakeholder dan shareholder. Menurut PSAK Nomor 1 Poin 9 Laporan Keuangan merupakan suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas, dengan tujuan dari laporan keuangan itu sendiri ialah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomik (Eliza, 2012). Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumberdaya yang dipercayakan kepada mereka (Almujab & Budiutomo, 2017; Martani et al., 2016). Dengan adanya laporan keuangan tersebut para pihak yang berkepentingan dapat menilai kinerja perusahaan dan dapat dijadikan acuan untuk pengambilan keputusan ekonomi (Herawati, 2019). Dalam

penyusunan laporan keuangan, suatu perusahaan harus menyusun dan menyajikan laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi keuangan yang berlaku (Norkamsiah et al., 2016), sehingga laporan keuangan tersebut sesuai dengan sifat dan karakteristiknya yaitu relevan, handal, mudah dipahami, dan dapat dijadikan unsur pembanding dengan laporan keuangan sebelumnya. Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan bahwasannya informasi yang disajikan dalam Laporan Keuangan harus memiliki pertanggungjawaban dan dapat dibuktikan keandalannya. Sehingga seorang akuntan perusahaan perlu mengacu standar kerangka prosedur yang disebut dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK).

Menurut PSAK 1, perusahaan menerbitkan minimal lima jenis laporan keuangan, yaitu laporan posisi keuangan, laporan laba rugi komperhensif, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan (Martani et al., 2016). Salah satu laporan keuangan yang mencerminkan besarnya laba yang dihasilkan oleh suatu perusahaan dalam periode tertentu yaitu Laporan laba rugi komperhensif. Laporan laba rugi komperhensif memiliki dua unsur utama yaitu biaya – biaya yang dikeluarkan atas aktivitas perusahaan dan pendapatan (Da Rato & Wahidahwati, 2021). Pendapatan merupakan arus masuk kotor 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 (Martani et al., 2016). Dalam perkembangannya, PSAK mengenai pendapatan mulanya di atur dalam PSAK nomor 23. Namun sekarang digantikan menjadi PSAK 72 mengenai Pendapatan Kontrak dengan pelanggan, efektif pada 1 Januari 2020, yang secara resmi menggantikan seluruh standar yang terkait dengan pengakuan pendapatan, salah satunya yakni PSAK 23 mengenai pendapatan.

Pendapatan adalah salah satu elemen yang menjadi tolak ukur dalam menentukan laba suatu perusahaan. Untuk mengetahui laba yang sesungguhnya, maka penyajian elemen pendapatan harus mencerminkan jumlah pendapatan yang sebenarnya diperoleh perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan dituntut untuk membuat kebijakan mengenai perlakuan akuntansi

hususnya pendapatan. Terdapat beberapa konsep yang terkait dengan perlakuan akuntansi yaitu dengan konsep pengakuan, pengukuran, pencatatan, penyajian, dan pengungkapan (Pura & Suryadi, 2013). Perlakuan akuntansi pendapatan merupakan hal yang penting bagi perusahaan. Kesalahan dalam penyajian pos pendapatan disebabkan ketidaktepatan dalam pengukuran dan pengakuan pendapatan. Ketidaktepatan dalam mengukur dan mengakui pendapatan menyebabkan nilai pendapatan yang tersaji dalam laporan keuangan terlalu besar diakui (*overstated*) atau terlalu kecil diakui (*understated*). Hal tersebut akan menyebabkan penyimpangan dalam pengambilan keputusan ekonomi yang berujung perusahaan dapat mengalami kerugian yang mengancam kelangsungan hidup perusahaan (Rini, 2021). Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahan dalam penyajian pos pendapatan, penerapan perlakuan akuntansi pendapatan harus berpedoman pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 72 (Firmansyah & Tama, 2021).

Latar belakang PSAK 72 ditetapkan ialah ketentuan pada standar lama mengenai pendapatan menyulitkan investor dan pengguna lainnya dalam memahami dan membandingkan informasi pendapatan antar perusahaan. Hal tersebut terjadi terutama apabila perbandingan dilakukan antar perusahaan jasa dengan perusahaan manufaktur atau dagang. Pada akhirnya, hal ini akan mempengaruhi keputusan investor dalam menempatkan investasinya yang menjadi sulit diputuskan. Kondisi tersebut menjadi salahsatu latar belakang dilakukannya proyek bersama antara IASB dan FASB untuk membuat standar baru, yang mengatur mengenai pendapatan. Dalam PSAK 72 yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) memuat pedoman bagaimana suatu entitas harus mengukur, mengakui dan mengungkapkan pos pendapatan. Sehingga dengan demikian pengukuran dan pengakuan atas elemen pendapatan dapat dilakukan dengan andal dan akurat serta pendapatan dapat disajikan secara wajar.

Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca atau laporan laba rugi (Harahap, 2015). Dalam akuntansi pendapatan pengukuran pendapatan biasanya ditentukan melalui kontrak atau kesepakatan antara perusahaan dengan pelanggan. Sebelum melakukan pengakuan pendapatan perusahaan perlu mengukur berapa besarnya pendapatan yang seharusnya diakui dari setiap transaksi dalam suatu periode akuntansi. Menurut Martani et al. (2016), pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima. Sedangkan Pengakuan (*recognition*) berarti proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang sesuai dengan standar akuntansi dalam laporan neraca dan

laporan laba rugi (Harahap, 2015). Dalam akuntansi pendapatan yang diterapkan oleh suatu perusahaan permasalahan yang sering timbul adalah menentukan saat kapan pendapatan tersebut diakui. Pengakuan pendapatan menjadi isu yang cukup penting dan tidak bisa dianggap mudah karena berhubungan dengan besarnya laba atau rugi yang akan tersaji dalam laporan laba rugi komperhensif. Oleh karena itu, menurut Martani et al. (2016), pendapatan diakui ketika besar kemungkinan manfaat ekonomi akan mengalir ke dalam perusahaan dan nilai manfaat tersebut dapat diukur dengan andal

Berdasarkan pada penelitian sebelumnya mengenai dampak-dampak penerapan PSAK 72 tersebut telah dilakukan, diantaranya Anggraini (2018) dan Veronica et al. (2019) menyatakan bahwa penerapan pengakuan pendapatan berbasis PSAK 72 membuat kinerja keuangan perusahaan real estate terlihat tidak terlalu baik jika dilakukan perbandingan dengan menggunakan standar sebelumnya. Penelitian tersebut juga sesuai dengan Rismawati (2020) menyatakakan bahwa pada PSAK 72 mengakibatkan penurunan pada pendapatan

perusahaan, dikarenakan perusahaan bisa mengakui pendapatannya apabila telah terjadi pengalihan aset kepada pelanggan. Sedangkan pada pengakuan pendapatan PSAK 34 dengan PSAK 72 tidak terjadi perubahan dikarenakan kewajiban pelaksanaan dapat dipenuhi sepanjang waktu sehingga pendapatan dari kontrak konstruksi diakui seperti standar sebelumnya yaitu dengan metode persentase penyelesaian. Anggraini (2018) menyatakan perbandingan antara pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 dan standar sebelumnya berikut bagaimana dampaknya terhadap kinerja keuangan suatu perusahaan salah satunya dalam sektor bisnis telekomunikasi. Sedangkan penelitian Casnila & Nurfitriana (2020) yang menunjukkan bahwa tidak sepenuhnya terdapat perbedaan dampak perubahan penilaian kinerja keuangan perusahaan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 pada perusahaan telekomunikasi yang terlisting di Bursa Efek Indonesia.

Merujuk pada sumber-sumber sebelumnya, penelitian terdahulu yang berfokus pada perusahaan *real estate*, infrastruktur dan telekomunikasi. Namun, pada penelitian ini penulis ingin melihat dampak kinerja keuangan terhadap perusahaan sektor manufaktur pada sub sektor farmasi. Untuk menunjukkan dampak terhadap penerapan pengakuan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan manufaktur, subsektor farmasi pada saat sebelum dan sesudah menggunakan PSAK 72. Dalam hal ini, berfokus pada perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Dengan menggunakan perbandingan laporan keuangan tahun 2020 saat sudah menggunakan PSAK 72 dan saat menggunakan PSAK 23 tahun 2019

## METODE PENELITIAN

Objek penelitian ini adalah perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2019 – 2020. Sumber dari penelitian ini adalah data sekunder. Teknik pengambilan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling*. Dengan rincian tabel berikut:

Keterangan	Jumlah
Populasi : Perusahaan manufaktur sektor perbankan yang terdaftar di Bei	10
Pengambilan sampel perdasarkan kriteria:	
1. Perusahaan yang menyajikan laporan keuangannya dalam satuan mata uang rupiah	10
2. Perusahaan yang tidak mengalami kerugian pada tahun 2019-2020	8
Sampel Penelitian (8 Perusahaan x 5 rasio )	40
Total Sampel (n x periode penelitian) ( 40 x 2 tahun)	80

## Definisi Operasional dan Pengakuan Variabel

Penelitian ini menggunakan penelitian komparatif, terlampir variabel yang akan digunakan dalam penelitian komparatif ini dapat dilihat pada tabel berikut :

**Tabel 2 Definisi Operasional dan Variabel**

Variabel	Definisi Variabel	Indikator
PSAK 23 da 73	Aturan mengenai pendapatan	Penerapan Pengakuan Pendapatan Berdasarkan PSAK 23 dan 72
<b>Kinerja Keuangan</b>		
Rasio Likuiditas: <i>Current Ratio</i>	Rasio likuiditas digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban keuangan perusahaan dalam jangka pendek	
Rasio Aktivitas: <i>Total Asset Turn Over</i>	Rasio Aktivitas bertujuan untuk menunjukkan tangka efektifitas penggunaan asset atau kekayaan yang dimiliki oleh perusahaan	
Rasio Solvabilitas : <i>Debt to Asset Ratio</i>	Rasio solvabilitas atau leverage ratio merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur sejauh mana aktiva perusahaan dibiayai dengan utang, artinya berapa besar utang yang ditanggung perusahaan dibandingkan dengan aktivitya	
Rasio Profitabilitas: <i>Net Profit Margin</i>	Rasio profitabilitas merupakan rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu	
Rasio Nilai Pasar: <i>Price earning</i>	Rasio nilai pasar ini bertujuan untuk memperlihatkan rasio investasi dalam surat berharga atau efek,atau biasa disebut dengan saham dan obligasi	

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan variabel-variabel dalam penelitian agar lebih mudah dipahami. Statistik deskriptif yang diteliti terdiri dari nilai minimum, nilai maksimum, mean (rata-rata) dan standar deviasi setiap variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

### Uji Asumsi Klasik

#### Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk mengetahui apakah populasi data berdistribusi normal atau tidak. Model data yang baik adalah model yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Cara pendekatan asumsi normalitas menggunakan uji statistik. Analisis statistik yang dapat digunakan untuk menguji normalitas residual adalah uji statistik nonparametrik. Dalam penelitian ini digunakan uji Kolmogrov-smirnov dengan menggunakan taraf signifikansi 0,05. Data dinyatakan berdistribusi normal jika nilai signifikansinya lebih besar dari 5% atau 0,05 (Ghozali, 2018).

#### Uji Indendent Sample T-Test

Setelah mengetahui data yang di uji normalitasnya, apabila data terdistribusi normal maka menggunakan pengujian parametrik, dan yang sesuai dengan penelitian ini ialah Uji Independent sample T-test. Uji ini digunakan untuk mengetahui adakah perbedaan mean antara dua variabel bebas atau dua variabel yang tidak berpasangan.

#### Uji Mann Withney

Setelah mengetahui data yang di uji normalitasnya, apabila data tidak terdistribusi normal maka menggunakan pengujian non parametrik, dan yang sesuai dengan penelitian ini ialah Uji Mann Withney. Uji ini digunakan untuk mengetahui adakah perbedaan mean antara dua variabel bebas atau dua variabel yang tidak berpasangan/ tidak saling berhubungan.

#### Uji Hipotesis

Uji Hipotesis digunakan untuk memutuskan apakah menerima atau menolak hipotesis mengenai parameter populasi. Adapun kriteria pengambilan keputusan pada uji ini adalah sebagai berikut:

- a. Jika nilai signifikan  $> 0,05$  maka  $H_0$  ditolak (tidak ada perbedaan)
- b. Jika nilai signifikan  $< 0,05$  maka  $H_1$  diterima (ada perbedaan)

## Hipotesis

**H1:** Terdapat perbedaan signifikan pada rasio likuiditas saat penerapan PSAK 23 dan 72

**H2:** Terdapat perbedaan signifikan pada rasio aktivitas saat penerapan PSAK 23 dan 72

**H3:** Terdapat perbedaan signifikan pada rasio solvabilitas saat penerapan PSAK 23 dan 72

**H4:** Terdapat perbedaan signifikan pada rasio profitabilitas saat penerapan PSAK 23 dan 72

**H5:** Terdapat perbedaan signifikan pada rasio nilai pasar saat penerapan PSAK 23 dan 72

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

**Tabel 3 Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CR_PSAK23	8	.99	4.35	2.8537	1.15715
CR_PSAK72	8	.90	4.12	2.5675	1.15225
TAT_PSAK23	8	.51	1.53	1.0575	.32535
TAT_PSAK72	8	.51	1.87	1.0013	.44027
DAR_PSAK23	8	.13	.61	.3512	.17431
DAR_PSAK72	8	.16	.61	.3425	.17564
NPM_PSAK23	8	.002	.263	.09837	.078130
NPM_PSAK72	8	.002	.280	.10150	.080964
PE_PSAK23	8	-545.85	30.29	-55.5750	198.21690
PE_PSAK72	8	7.91	1314.47	183.1838	457.15379

Berdasarkan table uji deskriptif statistik diatas menunjukkan nilai mean, standard deviasi, minimum dan maksimum dari *current ratio* saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72. Tampak pada *current ratio* bahwa nilai mean atau rata-rata nilai saat menerapkan PSAK 23 ialah 2.8537 dimana lebih besar daripada saat menerapkan PSAK 72, yaitu 2,5675. Hal ini menunjukkan terjadi penurunan *current ratio* saat sudah menerapkan PSAK 72. Bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dengan selisih perbedaan 0,2862. Selanjutnya pada data *total asset turnover* diatas menunjukkan nilai mean, standard deviasi, minimum dan maksimum dari *total asset turnover* saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72. Tampak pada *total asset turnover* bahwa nilai mean atau rata-rata saat menerapkan PSAK 23 ialah 1.0575 dimana lebih besar daripada saat menerapkan PSAK 72, yaitu 1,0013. Hal ini menunjukkan terjadi penurunan *turn asset turnover* saat sudah menerapkan PSAK 72. Bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dengan selisih perbedaan 0,0562. Kemudian pada data *debt to asset ratio* diatas menunjukkan nilai mean, standard deviasi, minimum dan maksimum dari *debt to asset ratio* saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72.

Tampak pada *debt to asset ratio* bahwa nilai mean atau rata-rata saat menerapkan PSAK 23 ialah 0.3512 dimana lebih besar daripada saat menerapkan PSAK 72, yaitu 0.3425. Hal ini menunjukkan terjadi penurunan *debt to asset ratio* saat menerapkan PSAK 72. Bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dengan selisih perbedaan 0,0087. Sedangkan pada data *net profit margin* diatas menunjukkan nilai mean, standard deviasi, minimum dan maksimum dari *net profit margin* saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72. Tampak pada *net profit margin* bahwa nilai mean atau rata-rata saat menerapkan PSAK 23 ialah 0,09837 dimana lebih kecil dari pada saat menerapkan PSAK 72, yaitu 0,10150. Hal ini menunjukkan terjadi peningkatan *net profit margin* saat menerapkan PSAK 72. Bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dengan selisih perbedaan -1,00313. Dan yang terakhir pada data *price earning* diatas menunjukkan nilai mean, standard deviasi, minimum dan maksimum dari *price earning* saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72.

Tampak pada *price earning* bahwa nilai mean atau rata-rata saat menerapkan PSAK 23 ialah -55,5750 dimana lebih kecil dari pada saat menerapkan PSAK 72, yaitu 183,1838. Hal ini menunjukkan terjadi peningkatan *price earning* saat menerapkan PSAK 72. Bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dengan selisih perbedaan -127,6138.

**Uji Asumsi Klasik**  
**Uji Normalitas**

**Tabel 4 One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		CURREN TRATIO	TOTAL ASSET TURNOVE R	DEBT TO ASSET RATIO	NET PROFIT MARGIN	PRICE EARNING
N		16	16	16	16	16
Normal Parameters <sup>a</sup> <sup>b</sup>	Mean	27.106	10.294	.3469	.09994	6.380.438
	Std. Deviati on	112.530	.37510	.16910	.076879	362.029.434
Most Extreme Differences	Absolute	.179	.102	.243	.272	.474
	Positive	.124	.102	.243	.272	.474
	Negative	-.179	-.083	-.183	-.108	-.376
Test Statistic		.179	.102	.243	.272	.474
<b>Asymp. Sig. (2-tailed)</b>		<b>.180<sup>c</sup></b>	<b>.200<sup>c,d</sup></b>	<b>.013<sup>c</sup></b>	<b>.003<sup>c</sup></b>	<b>.000<sup>c</sup></b>

Berdasarkan uji normalitas dari tabel di atas menunjukkan bahwa, distribusi data untuk current ratio dan total asset turnover terdistribusi normal, karena nilai signifikansi > 0,05. Sehingga untuk pengujian berikutnya menggunakan uji independent sample t tes. Dan untuk rasio debt to asset ratio, net profit margin dan price earning data menunjukkab bahwa data tidak terdistribusi normal karena nilai signifikansi < 0,05, sehingga pengujian berikutnya menggunakan uji mann withney.

**Uji Hipotesis (Uji statistik Independent t test)**

**Pengujian Terdapat perbedaan signifikan pada rasio likuiditas saat penerapan PSAK 23 dan 72**

**Tabel 5 Independent Sample Test**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			95% Confidence of the Difference			
		F	Sig.	t	df	Sig(2- tailed	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Current Ratio	Equal variances assumed	.009	.925	.496	14	.628	.28625	.57735	-. .95205	1.52455
	Equal variances not assumed			.496	14.000	.628	.28625	.57735	-. .95205	1.52455

Data pada tabel 5 diatas menunjukkan bahwa F hitung untuk current ratio dengan equal variance assumed adalah 0.009 dengan probabilitas 0.925. Karena probabilitas > 0.05 maka H0 diterima. Dengan demikian analisis uji independent sample t-test harus menggunakan *equal variance assumed*. Nilai t pada equal variance assumed sebesar 0.496 dengan probabilitas signifikansi 0.628 (0.628>0.05) atau berarti dapat disimpulkan bahwa rata-rata current ratio saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72 relatif sama (tidak ada beda secara signifikan) sehingga **hipotesis pertama (H1) ditolak**.

**Pengujian Terdapat perbedaan signifikan pada rasio aktivitas saat penerapan PSAK 23 dan 72**  
**Tabel 6 Independent Sample Test**

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				95% Confidence of the Diffrence		
		F	Sig.	t	df	Sig(2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Current Ratio	Equal variances assumed	.337	.571	.291	14	.776	.05625	.19355	-.35887	.47137
	Equal variances not assumed			.291	12.889	.776	.05625	.19355	-.36225	.47475

Data diatas menunjukkan bahwa F hitung untuk total asset turnover dengan *equal variance assumed* adalah 0.337 dengan probabilitas 0.571. Karena probabilitas > 0,05 maka H0 diterima, Dengan demikian analisis uji independent sample t-test harus menggunakan equal variance assumed. Nilai t pada *equal variance assumed* sebesar 0.291 dengan probabilitas signifikansi 0.776 (0.776>0.05), atau berarti dapat disimpulkan bahwa rata-rata total asset turn over saat menerapkan PSAK 23 dan saat menerapkan PSAK 72 relatif sama (tidak ada beda secara signifikan) sehingga **hipotesis kedua (H2) di tolak.**

**Uji Mann Withney**

**Pengujian Terdapat perbedaan signifikan pada rasio solvabilitas saat penerapan PSAK 23 dan 72**

**Tabel 7 Ranks**

Ranks				
DEBT	PSAK	N	Mean Rank	Sum of Ranks
TO	DAR_PSAK23	8	8.63	69.00
ASSET	DAR_PSAK72	8	8.38	67.00
RATIO	Total	16		

**Tabel 8 Test Statistics<sup>a</sup>**

Debit to Asset Ratio	
Mean whitney U	31.000
Wilcoxon W	67.000
Z	-.105
Asymo.Sig (2-tailed)	.916
Exact Sig.[2*(1-tailed)]	.959 <sup>b</sup>

Pada tabel 7 Ranks menunjukkan bahwa *debt to asset ratio* saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih tinggi dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Perbedaan ini dapat dikatakan signifikan jika pada uji Mann-Withney pada nilai Asymp. Sig (2-tailed) menunjukkan <0.05. pada data di atas menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) adalah 0.916, atau probabilitas lebih besar dari 0.05 (0.916 > 0.05) sehingga H0 diterima, atau berarti tidak terdapat perbedaan signifikan pada rasio solvabilitas (*debt to asset ratio*) saat penerapan PSAK 23 dan saat penerapan PSAK 72. Sehingga **hipotesis ketiga (H3) di tolak.**

## Pengujian Terdapat perbedaan signifikan pada rasio profitabilitas saat penerapan PSAK 23 dan 72

**Tabel 9 Ranks**

Ranks				
	PSAK	N	Mean Rank	Sum of Ranks
NET PROFIT MARGIN	NPM_PSAK23	8	8.63	69.00
	NPM_PSAK72	8	8.38	67.00
	Total	16		

**Tabel 10 Test Statistics<sup>a</sup>**

Debit to Asset Ratio	
Mean whitney U	31.000
Wilcoxon W	67.000
Z	-.105
Asymp. Sign (2-tailed)	.916
Exact Sig. [2*(1-tailed)]	.959 <sup>b</sup>

Data diatas pada tabel 9 Ranks menunjukkan bahwa *net profit margin* saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih tinggi dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Perbedaan ini dapat dikatakan signifikan jika pada uji Mann-Withney pada nilai Asymp. Sig (2-tailed) menunjukkan <0.05. pada data diatas menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) adalah 0.916, atau probabilitas lebih besar dari 0.05 ( $0.916 > 0.05$ ) sehingga  $H_0$  diterima, atau berarti tidak terdapat perbedaan signifikan pada rasio solvabilitas (*net profit margin*) saat penerapan PSAK 23 dan saat penerapan PSAK 72. Sehingga hipotesis ketiga ( $H_4$ ) di tolak.

## Pengujian Terdapat perbedaan signifikan pada rasio nilai pasar saat penerapan PSAK 23 dan 72

**Tabel 11 Ranks**

Ranks				
	PSAK	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Price Earning	PE_PSAK23	8	6.13	49.00
	PE_PSAK72	8	0.88	87.00
	Total	16		

**Tabel 12 Test Statistics<sup>a</sup>**

Debit to Asset Ratio	
Mean whitney U	13.000
Wilcoxon W	14.000
Z	-.1.997
Asymp. Sign (2-tailed)	.046
Exact Sig. [2*(1-tailed)]	.050 <sup>b</sup>

Data diatas pada tabel 11 Ranks menunjukkan bahwa *price earning* saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih rendah dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Perbedaan ini dapat dikatakan signifikan jika pada uji Mann-Withney pada nilai Asymp. Sig (2-tailed) menunjukkan <0.05. pada data diatas menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) adalah 0.046, atau probabilitas lebih kecil dari 0.05 ( $0.046 < 0.05$ ) sehingga  $H_0$  ditolak, atau berarti terdapat perbedaan signifikan pada rasio nilai pasar (*piece earning*) saat penerapan PSAK 23 dan saat penerapan PSAK 72. Sehingga hipotesis ketiga ( $H_5$ ) di terima.

Pada penelitian inidilakukan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan kinerja keuangan pada saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan khususnya pada perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek

Indonesia. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini ialah 8 perusahaan, yang kemudian dilakukan beberapa analisis rasio dan beberapa pengujian statistik. Dan berikut pembahasan dari hasil penelitian:

1. Tidak terdapat perbedaan secara signifikan pada rasio likuiditas (*current ratio*) saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan.

Berdasarkan hasil dari uji deskriptif statistik menunjukkan adanya penurunan *current ratio* saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan, bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dimana nilai saat menerapkan aturan PSAK 23 tentang pendapatan yaitu 2.8537 dan saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan 2.5675 dengan selisih perbedaan 0.2862. Adapun hasil dari uji sampel independent sample t-test menunjukkan bahwa *current ratio* pada saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 tidak ada perbedaan signifikan, hal ini dikarenakan bahwa F hitung untuk *current ratio* dengan equal variance assumed adalah 0.009 dengan probabilitas 0.925. Karena probabilitas  $> 0.05$  maka  $H_0$  diterima, sehingga uji independent sample t-test harus menggunakan equal variance assumed. Nilai t pada *equal variance assumed* sebesar 0.496 dengan probabilitas signifikansi 0.628 ( $0.628 > 0.05$ ), sehingga dapat disimpulkan hipotesis ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Veronica et al. (2019) dan Rismawati (2020). Dari hasil penelitian yang didapatkan dan juga melihat beberapa penelitian terdahulu yang sejalan dapat disimpulkan bahwa antara saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 nilai *current ratio* memang mengalami penurunan saat menggunakan PSAK 72, tetapi tidak terdapat beda secara signifikan pada rasio ini. Penurunan ini dikarenakan asset lancar dari kas/bank perusahaan yang berasal dari penjualan barang/jasa belum bisa diakui berdasarkan PSAK 72, namun ternyata adanya sedikit penurunan tersebut tidak terdapat beda secara signifikan terhadap nilai *current ratio* nya.

2. Tidak terdapat perbedaan secara signifikan pada rasio aktivitas (*total asset turnover*) saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan.

Berdasarkan hasil dari uji deskriptif statistik menunjukkan adanya penurunan *total asset turnover* saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan, bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dimana nilai saat menerapkan aturan PSAK 23 tentang pendapatan yaitu 1.0575 dan saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan 1.0013 dengan selisih perbedaan 0.0562. Adapun hasil dari uji sampel independent sample t-test menunjukkan bahwa *total asset turnover* pada saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 tidak ada perbedaan signifikan, hal ini dikarenakan bahwa F hitung untuk *current ratio* dengan equal variance assumed adalah 0.337 dengan probabilitas 0.571. Karena probabilitas  $> 0.05$  maka  $H_0$  diterima, sehingga uji independent sample t-test harus menggunakan equal variance assumed. Nilai t pada *equal variance assumed* sebesar 0.291 dengan probabilitas signifikansi 0.776 ( $0.776 > 0.05$ ), sehingga dapat disimpulkan hipotesis ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan Halim (2020). Dari hasil penelitian yang didapatkan dan juga melihat beberapa penelitian terdahulu yang sejalan dapat disimpulkan bahwa antara saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 nilai *total asset turnover* memang mengalami penurunan saat menggunakan PSAK 72, tetapi tidak terdapat beda secara signifikan pada rasio ini. Penurunan ini dikarenakan apabila perusahaan manufaktur menerapkan pada titik waktu (sekali penyelesaian kontrak dengan pelanggan) asset harus diselesaikan agar dapat diserahkan oleh pelanggan. Sehingga dapat diartikan bahwa masih terdapat kontrak jangka panjang dengan pelanggan yang belum selesai, sehingga belum bisa diakui. Namun ternyata adanya sedikit penurunan tersebut tidak terdapat beda secara signifikan terhadap nilai *total asset turnover* nya.

3. Tidak terdapat perbedaan secara signifikan pada rasio solvabilitas (*debt to asset ratio*) saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan.

Berdasarkan hasil dari uji deskriptif statistik menunjukkan adanya penurunan *debt to asset ratio* saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan, bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dimana nilai saat menerapkan aturan PSAK 23 tentang pendapatan yaitu 0.3512 dan saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan 0.3425 dengan selisih perbedaan 0.0087. Adapun hasil dari uji Mann withney data debt to

asset ratio pada tabel Ranks menunjukkan bahwa *debt to asset ratio* saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih tinggi dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Hasil dari uji ini ialah tidak ada perbedaan secara signifikan saat menerapkan PSAK 23 maupun PSAK 72. Hal ini dikarenakan pada data *debt to asset ratio* menunjukkan nilai Asymp. Sig (2- tailed) adalah 0.916, atau probabilitas lebih besar dari 0.05 ( $0.916 > 0.05$ ) sehingga dapat disimpulkan hipotesis ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Casnila (2020). Dari hasil penelitian yang didapatkan dan juga melihat beberapa penelitian terdahulu yang sejalan dapat disimpulkan bahwa antara saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 nilai *debt to asset ratio* memang mengalami penurunan saat menerapkan PSAK 72 tetapi tidak terdapat beda secara signifikan pada rasio ini.

4. Tidak terdapat perbedaan secara signifikan pada rasio profitabilitas (*net profit margin*) saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan.

Berdasarkan hasil dari uji deskriptif statistik menunjukkan adanya peningkatan *net profit margin* saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan, bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dimana nilai saat menerapkan aturan PSAK 23 tentang pendapatan yaitu 0.0983 dan saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan 0.10150 dengan selisih perbedaan -1.00313. Adapun hasil dari uji Mann withney data net profit margin pada tabel Ranks menunjukkan bahwa net profit margin saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih tinggi dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Hasil dari uji ini ialah tidak ada perbedaan secara signifikan saat menerapkan PSAK 23 maupun PSAK 72. Hal ini dikarenakan pada data net profit margin menunjukkan nilai Asymp. Sig (2- tailed) adalah 0.916, atau probabilitas lebih besar dari 0.05 ( $0.916 > 0.05$ ) sehingga dapat disimpulkan hipotesis ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Casnila (2020). Dari hasil penelitian yang didapatkan dan juga melihat beberapa penelitian terdahulu yang sejalan dapat disimpulkan bahwa antara saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 nilai net profit margin memang mengalami penurunan saat menerapkan PSAK 72 tetapi tidak terdapat beda secara signifikan pada rasio ini.

5. Terdapat perbedaan secara signifikan pada rasio nilai pasar (*price earning*) saat menerapkan PSAK 23 tentang pendapatan dan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan

Berdasarkan hasil dari uji deskriptif statistik menunjukkan adanya peningkatan *price earning* saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan, bila ditinjau dari jumlah nilai rata-rata keseluruhan sampel dimana nilai saat menerapkan aturan PSAK 23 tentang pendapatan yaitu -55.5750 dan saat menerapkan aturan PSAK 72 tentang pendapatan kontrak dengan pelanggan 183.1838 dengan selisih perbedaan -127.6138. Adapun hasil dari uji Mann withney data *price earning* pada tabel Ranks menunjukkan bahwa *price earning* saat menerapkan PSAK 23 memiliki rata-rata lebih rendah dibandingkan saat menerapkan PSAK 72. Hasil dari uji ini ialah terdapat perbedaan secara signifikan saat menerapkan PSAK 23 maupun PSAK 72. Hal ini dikarenakan pada data *price earning* menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) 0.046, atau probabilitas lebih kecil dari 0.05 ( $0.046 < 0.05$ ) sehingga dapat disimpulkan hipotesis diterima. Hal ini sejalan dengan penelitian Wisnantiasri (2018). Dari hasil penelitian yang didapatkan dan juga melihat beberapa penelitian terdahulu yang sejalan dapat disimpulkan bahwa antara saat menerapkan PSAK 23 dan PSAK 72 nilai *price earning* mengalami kenaikan saat menerapkan PSAK 72 serta terdapat beda secara signifikan.

## KESIMPULAN

Dari hasil analisis yang sudah dilakukan dalam penelitian ini dapat diambil kesimpulan jika rasio likuiditas, aktivitas, solvabilitas, dan profitabilitas meskipun mengalami penurunan nilai rasio saat menerapkan PSAK 72 tetapi tidak memiliki beda signifikan terhadap kinerja keuangan perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2019-2020. Sedangkan untuk nilai *Price earning* mengalami kenaikan dan juga memiliki beda signifikan terhadap kinerja keuangan perusahaan manufaktur subsektor farmasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2019-2020.

## DAFTAR PUSTAKA

- Almujab, S., & Budiutomo, S. (2017). Pengaruh akuntansi berbasis ETAP terhadap kualitas laporan keuangan UMKM. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 5(3), 1541–1550.
- Anggraini, P. G. (2018). *Studi komparatif pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 23 dan ED PSAK 72 serta dampaknya terhadap kinerja keuangan perusahaan telekomunikasi*. Universitas Gadjah Mada.
- Casnila, I., & Nurfitriana, A. (2020). Analisis dampak kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). *Riset Akuntansi Dan Perbankan*, 14(1), 220–240.
- Da Rato, E., & Wahidahwati, W. (2021). Laporan laba rugi komprehensif. *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi) Undiksha*, 12(1), 960–970.
- Eliza, A. (2012). A review of PSAK no. 1 (2009 revision): Presentation of financial statements and its difference from PSAK no. 1 (1998 Revision). *Jurnal Ilmiah ESAI*, 6(2), 88–96.
- Firmansyah, A., & Tama, S. B. (2021). Perbedaan perlakuan pendapatan dari kontrak dengan pelanggan sebelum dan sesudah penerapan PSAK 72 di Indonesia. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(3), 270–280.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi analisis multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Harahap, S. S. (2015). *Teori akuntansi (Edisi Revi)*. Rajawali Press.
- Herawati, H. (2019). Pentingnya laporan keuangan untuk menilai kinerja keuangan perusahaan. *JAZ: Jurnal Akuntansi Unihaz*, 2(1), 16–25.
- Martani, D., Siregar, S. V., Wardhani, R., Farahmita, A., & Tanujaya, E. (2016). *Akuntansi keuangan menengah berbasis PSAK (E. 2 (ed.))*. Salemba Empat.
- Norkamsiah, N., Kesuma, A. I., & Setiawaty, A. (2016). Penerapan standar akuntansi keuangan entitas tanpa akuntabilitas publik (sak etap) pada penyusunan laporan keuangan. *Akuntabel*, 13(2), 151–163.
- Pura, R., & Suryadi. (2013). *Pengantar akuntansi: Pendekatan siklus akuntansi*. Erlangga.
- Rini, P. (2021). Analisis pengaruh pengakuan pendapatan pada perhitungan akuntansi. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis Indonesia (JABISI)*, 2(1), 62–71.
- Rismawati. (2020). *Analisis dampak penerapan pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan di sektor industri infrastruktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2019*. Politeknik Negeri Jakarta.
- Veronica, V., Lestari, U. P., & Metekohy, E. Y. (2019). Analisis dampak penerapan pengakuan pendapatan berdasarkan PSAK 72 terhadap kinerja keuangan perusahaan real estat di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018. *Prosiding Industrial Research Workshop and National Seminar*, 10(1), 965–973.
- Wisnantiasri, S. N. (2018). Pengaruh PSAK 72: Pendapatan dari kontrak dengan pelanggan terhadap shareholder value. *Widyakala: Journal Of Pembangunan Jaya University*, 5(1), 60–65.