

BAB 2

KAJIAN PUSTAKA

2.1 PENELITIAN TERDAHULU

Hasil dari penelitian terdahulu dan menjadi acuan bagi penulis yang telah dilakukan oleh :

1. Hasibuan, Magdalena dan Gunawan 2011 dengan penelitian berjudul “Analisis Pengakuan Pendapatan Jasa Konstruksi Pada CV. Samudera Konstruksi Palembang Berdasarkan PSAK No.34 (Studi Kasus pada PT Nusa Sukses Jaya)”. Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengevaluasi pengakuan pendapatan pada perusahaan jasa konstruksi. Evaluasi dilakukan untuk mengetahui hubungan antara pengakuan pendapatan yang dilakukan oleh PT. Nusa Sukses Jaya dengan keuntungan dan kerugian akuntansinya. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa pendapatan PT. Nusa Sukses Jaya berasal dari pendapatan proyek kontrak kerja konstruksi dan perusahaan menggunakan 2 metode dalam menghitung pengakuan pendapatannya yaitu kontrak selesai dan presentase penyelesaian. Dalam penggunaan metode presentase penyelesaian, perusahaan tidak memperhatikan beban yang berlangsung pada tahap penyelesaian, sedangkan dalam salah satu metode presentase penyelesaian harus menggunakan prinsip “*cost to cost* yaitu penyelesaian ditentukan dengan membandingkan antara biaya yang telah dikeluarkan dengan estimasi terakhir dari total biaya yang diperkirakan untuk menyelesaikan proyek tersebut.

2. Oroh 2013 dengan penelitian berjudul “Evaluasi Penerapan PSAK No.34 (Revisi 2010) Dalam Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Usaha Jasa Konstruksi Pada CV. Surya Gemilang Utama”. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah metode pengakuan pendapatan dan dasar pengukuran pendapatan yang

digunakan oleh CV. Surya Gemilang Utama telah sesuai dengan PSAK No.34 (Revisi 2010). Hasil Penelitian mengungkapkan bahwa CV. Surya Gemilang Utama mengakui pendapatannya pada saat pekerjaan konstruksi selesai dengan presentase penyelesaian fisik yang dicapai. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan mengakui pendapatannya pada saat direalisasi yaitu pada saat jasa yang diberikan oleh perusahaan ditukar dengan kas atau piutang dari pihak pemberi kerja. Dengan demikian kriteria pengakuan pendapatan ini telah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Perusahaan menggunakan pendekatan biaya dalam menentukan besarnya pendapatan yang diakui yaitu berdasarkan presentase kemajuan fisik pekerjaan dikalikan dengan nilai kontrak untuk suatu proyek. Metode pengakuan pendapatan yang diterapkan oleh perusahaan ini telah sesuai dengan PSAK No.34 (Revisi 2010). Dalam pengukuran pendapatan yang diterapkan oleh CV. Surya Gemilang Utama adalah berdasarkan nilai kontrak yang disepakati dalam kontrak kerja. Hal ini menunjukkan bahwa pendapatan jasa konstruksi pada perusahaan ini diukur sebesar nilai wajar dari imbalan atas jasa yang diberikan sehingga pengukuran pendapatan yang diterapkan perusahaan telah sesuai dengan PSAK No.34 (Revisi 2010).

3. Berheci 2009 dengan penelitian berjudul "*Accounting Treatment Of Construction Contracts and The Implication On The Outcome Of Accounting Recognition*". Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengomentari perlakuan akuntansi pada konstruksi kontrak dan implikasinya pada hasil pengakuan akuntansi serta menemukan kekuatan dan kelemahan dari dua metode penghitungan. Dari penelitian yang dilakukan terhadap laporan keuangan perusahaan yang aktif dalam industri konstruksi ini, ditemukan bahwa metode – metode yang telah diterapkan terkadang dibenarkan dengan tujuan untuk penanganan informasi kinerja keuangan perusahaan. Jika

kerugian yang diperkirakan untuk periode berikutnya secara umum, sebuah perusahaan akan tergoda untuk menerapkan penyelesaian metode tidak bekerja dan persentase kemajuan atau ketika menggunakan metode tingkat kemajuan pekerjaan dapat dinilai terlalu tinggi atau terlalu rendah dari pekerjaan hanya untuk mempengaruhi hasil dalam arah diinginkan.

4. Dobler 2008 dengan penelitian berjudul "*Rethinking Revenue Recognition - The Case Of Construction Contracts Under International Financial Reporting Standards*". Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menggambarkan dan mengevaluasi seberapa jauh perubahan yang dapat terjadi dengan adanya proposal penggabungan IASB / FASB yang mengacu pada pengakuan pendapatan dengan mengandalkan pada nilai wajar. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa proposal ini ambivalen dalam hal relevansi namun sangat penting dalam hal keandalan dibandingkan dengan IAS 11. Pendekatan nilai wajar murni tidak pantas untuk tujuan pelayanan dan tidak kompitabel dari peraturan.
5. Lemus 2014 dengan penelitian berjudul "*The Leading Financial Changed of Revenue Recognition by Business Enterprises unde FASB vs. IASB*". Penelitian ini bertujuan untuk memberikan posisi yang relevan mengenai munculnya dan proses adopsi dari pengakuan pendapatan menurut FASB dan IASB dan kinerja pelaporan keuangan oleh perusahaan. Hasil dari penelitian ini adalah proyek pengakuan pendapatan gabungan akan meningkatkan transparansi keuangan dan komparatid dalam pasar industri di Amerika Serikat. Selain itu, FASB akan mengembangkan kerangka konseptual akuntansi sehubungan dengan proyek pengakuan pendapatan gabungan. Selain itu, standar yang paling relevan mengenai pengakuan pendapatan adalah IAS 18 dan IAS 11. Sebagai hasilnya proyek pengakuan pendapatan akan mengubah

pelaporan perspektif dari pengukuran nilai historis ke nilai wajar atas pengakuan pendapatan gabungan.

2.2 LANDASAN TEORI

2.2.1 Kontrak Konstruksi

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.34 paragraf 3 (IAI , 2015) definisi kontrak konstruksi dinyatakan sebagai suatu kontrak yang dinegosiasikan secara khusus untuk konstruksi suatu aset atau suatu kombinasi aset yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung dalam hal rancangan , teknologi dan fungsi atau tujuan atau penggunaan pokok .

Suatu kontrak konstruksi mungkin dinegosiasikan untuk membangun sebuah aset tunggal seperti jembatan, bangunan, bendungan, pipa, jalan, kapal, dan terowongan. Kontrak konstruksi juga berkaitan dengan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling tergantung satu sama lain dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan pokok penggunaan. Dalam Pernyataan ini, kontrak konstruksi meliputi:

- a. Kontrak pemberian jasa yang berhubungan langsung dengan konstruksi aset, misalnya, pelayanan jasa untuk manajer proyek dan arsitek.
- b. Kontrak untuk penghancuran atau restorasi aset dan restorasi lingkungan setelah penghancuran aset.

Kontraktor didefinisikan sebagai orang atau pihak yang melakukan pekerjaan konstruksi suatu asset atau suatu kombinasi asset yang berhubungan erat satu sama lain atau saling bergantung dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan atau penggunaan pokok.

Pihak-pihak utama yang terlibat dalam suatu proyek konstruksi menurut Austen dan Neale (2000:5) yang diterjemahkan oleh Agus Maulana adalah :

1. Klien ; klien dapat merupakan perorangan, misalnya seseorang yang ingin membangun rumah. Tetapi kata ini lebih umum dipakai untuk organisasi yang membutuhkan suatu hasil akhir dan mempunyai wewenang (serta uang) untuk memesan dan menyetujuinya.
2. Pemakai ; dalam banyak hal pemakai adalah pihak terpenting, namun yang paling sering diabaikan. Merekalah pihak yang harus mengoperasikan dan memelihara fasilitas yang telah disediakan.
3. Perancang ; adalah para arsitek dan ahli yang bertanggung jawab untuk mewujudkan kebutuhan klien menjadi kenyataan. Dalam sebuah proyek bangunan, arsitek berperan paling besar, tetapi arsitek juga membutuhkan dukungan dari banyak pihak antara lain:
 - a. Juru gambar yang menghasilkan gambar kerja dari sketsa arsitek
 - b. Insinyur bangunan yang merancang struktur .
 - c. Insinyur listrik yang merancang instalasi listrik dan penerangan.
 - d. Insinyur sipil yang merancang jalan masuk ke proyek, pekerjaan tanah, persediaan air ; dan
 - e. Surveyor kuantitas yang menyiapkan taksiran biaya dan dokumen tender.
4. Pelaksana ; adalah orang yang melaksanakan kerja konstruksi fisik yang dalam hal ini adalah kontraktor swasta atau kontraktor pemerintah.
5. Pihak berwenang ; semua bangunan gedung harus memenuhi persyaratan yang ditetapkan oleh Undang-Undang Standar Konstruksi dan Keselamatan Kerja. Tanggung jawab untuk menjamin diturutinya persyaratan ini ada pada badan seperti kotapraja dan instansi perencanaan , perusahaan air minum, dan seterusnya.

Istilah lain yang perlu diketahui dalam bidang konstruksi, antara lain :

- a. Suatu klaim adalah jumlah yang diminta kontraktor kepada pemberi kerja atau pihak lain sebagai penggantian biaya-biaya yang tidak termasuk dalam nilai kontrak.
- b. Retensi adalah jumlah termin (*progress billing*) yang tidak dibayar hingga pemenuhan kondisi ditentukan dalam suatu kontrak untuk pembayaran jumlah tersebut atau hingga telah diperbaiki .
- c. Termin (*progress billing*) adalah jumlah yang ditagih untuk pekerjaan yang dilakukan dalam suatu kontrak baik yang telah dibayar ataupun yang belum dibayar oleh pemberi kerja.
- d. Uang muka adalah jumlah yang diterima oleh kontraktor sebelum pekerjaan dilakukan.

Perusahaan kontraktor dalam memperoleh suatu proyek dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu :

1. Mengikuti tender

Pemberi kerja mengumpulkan para kontraktor yang akan ditunjuk untuk melaksanakan konstruksi, setelah dikumpulkan setiap kontraktor akan mengajukan penawarannya masing-masing untuk melaksanakan konstruksi tersebut dan setiap penawaran dikumpulkan oleh pemberi kerja. Adapun yang dianalisa dalam pengikutan tender yaitu :

- a. Biaya yang termurah
- b. Prestasi kerja kontraktor
- c. Kemampuan kontraktor dalam melaksanakan konstruksi

Kontraktor harus menyerahkan jaminan tender kepada pemberi kerja pada saat mengikuti tender. Jaminan ini diperlukan bila ada kontraktor yang terpilih dalam tender ternyata mengundurkan diri maka pemberi kerja dapat mencairkan jaminan tersebut, karena pemberi kerja memerlukan waktu lagi untuk memilih kontraktor lain. Jaminan tender dari kontraktor yang tidak terpilih dikembalikan tetapi jaminan tender kontraktor yang terpilih

tetap dipegang oleh pemberi kerja sampai Surat Perintah Kerja (SPK) dibuat.

2. Proyek yang diperoleh dengan penunjukan langsung (PL)

Proyek yang telah dikerjakan oleh kontraktor yang sama. Contohnya adalah perusahaan mendapatkan kontrak untuk pekerjaan bangunan yang telah diselesaikan dan diterima pemberi kerja, maka untuk itu pekerjaan lanjutan seperti penyelesaiannya langsung ditunjuk kepada perusahaan kontraktor yang sebelumnya mengerjakan proyek tersebut tanpa mengadakan tender lagi.

Adapun jenis-jenis kontak konstruksi menurut Asyanto (2005:97) yang ditinjau dari sisi pembayarannya yaitu:

a. Kontrak *Cost Plus Fee*

Kontrak jenis ini nilainya tidak ditentukan secara pasti namun disesuaikan realisasi biaya yang terjadi dan kemudian ditambah fee tertentu sesuai dengan kesepakatan.

b. Kontrak Lumpsum

Nilai kontrak ini sebesar nilai kontrak yang ditandatangani. Nilai kontrak tetap tidak dapat berubah dengan alasan apapun juga. Dalam kontrak ini kontraktor harus menghitung dengan akurat biaya yang terjadi karena jika salah itung maka kontraktor akan menanggung kerugian yang sangat besar dimana pihak pemberi kerja tidak akan merubah nilai kontraknya.

c. Kontrak Unit Price

Kontrak jenis ini mengikatnya adalah unit pricenya, sedangkan kuantitasnya pada saat tender diberikan dan realisasinya pada saat pembayaran diukur bersama-sama. Kontrak jenis ini dibagi menjadi dua, yaitu *fixed* unit price (harga satuan tetap) dan unit price dengan eskalasi (harga satuan dengan eskalasi).

2.2.2 Pengertian Pendapatan

Definisi pendapatan menurut PSAK No. 23 (2010) adalah arus kas bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama satu periode jika arus tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Sedangkan menurut Harahap (2011) mengungkapkan bahwa pendapatan adalah hasil penjualan barang dan jasa yang dibebankan kepada langganan atau mereka yang menerima.

Pendapatan merupakan peningkatan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi tertentu dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal. Peningkatan jumlah aktiva atau penurunan kewajiban dapat berasal dari penyerahan barang atau jasa atau aktivitas usaha lainnyadalam satu periode. Soemarso (2005).

Definisi pendapatan menurut Belkoui (2000: 151) yang diterjemahkan oleh Marwata dkk adalah sebagai berikut :

“ *Revenue* adalah aliran masuk atau peningkatan lain asset sebuah entitas atau pelunasan utangnya (atau kombinasi dari keduanya) selama satu periode tertentu yang berasal dari pengiriman atau pembuatan barang, pemberian jasa, atau pelaksanaan aktivitas lainnya yang merupakan kegiatan utama yang masih berlangsung dari entitas tersebut “

Dari definisi-definisi di atas penulis menyimpulkan bahwa pendapatan merupakan peningkatan manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas utama perusahaan selama periode tertentu.

Dalam Akuntansi, pendapatan dapat timbul dari transaksi dan peristiwa ekonomi berikut ini :

- a. Penjualan barang
- b. Penjualan jasa

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

Menurut Suwardjono (2014: 354), dari beberapa definisi tersebut, dapat ditemukan karakteristik-karakteristik yang membentuk pengertian pendapatan dan untung. Yang membentuk pengertian pendapatan adalah:

1. Aliran masuk atau kenaikan aset.
2. Kegiatan yang mempresentasi operasi utama atau sentral yang menerus.
3. Pelunasan, penurunan, atau pengurangan kewajiban.
4. Suatu entitas.
5. Produk perusahaan.
6. Pertukaran produk.
7. Menyandang beberapa nama atau mengambil beberapa bentuk.
8. Mengakibatkan kenaikan ekuitas.

2.2.3 Pengukuran Pendapatan

Menurut PSAK No.23 (2009 : par. 10), pada umumnya, pendapatan dapat berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau yang dapat diterima. Akan tetapi, bila arus masuk dari kas atau setara kas ditanggihkan, nilai wajar dari pendapatan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau yang dapat diterima.

Bila perjanjian tersebut secara efektif merupakan suatu transaksi finansial, nilai wajar pendapatan ditentukan dengan pendiskontoan seluruh penerimaan di masa depan dengan menggunakan suatu tingkat bunga tersirat (*imputed*). Tingkat bunga tersirat tersebut adalah yang paling mudah ditentukan dari:

- a. Tingkat bunga yang berlaku bagi instrumen yang serupa dari suatu penerbit (*issuer*) dengan penilaian kredit (*credit rating*) yang sama.
- b. Suatu tingkat bunga untuk mengurangi (*discount*) nilai nominal instrumen tersebut ke harga jual tunai pada saat ini dari barang atau

jasa. Perbedaan antara nilai wajar dan jumlah nominal dari imbalan tersebut diakui sebagai pendapatan bunga.

”Pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima” (PSAK 2015 : 34). Pengukuran Pendapatan kontrak dapat dipengaruhi oleh bermacam-macam ketidakpastian yang bergantung pada hasil peristiwa di masa depan. Estimasinya sering kali harus direvisi sesuai dengan realisasi dan hilangnya ketidakpastian. Oleh karena itu, jumlah pendapatan kontrak dapat meningkat atau menurun dari suatu periode ke periode berikutnya. Dua interpretasi utama yang timbul dari konsep pendapatan adalah :

1. Diskon kas dan pengurangan apapun dalam harga tetap, seperti kerugian dari piutang tak tertagih, adalah penyesuaian yang diperlukan untuk menghitung ekuivalen kas bersih atau nilai sekarang terdiskonto atas klaim uang yang sebenarnya dan sebagai konsekuensinya harus dikurangi ketika menghitung pendapatan.
2. Untuk transaksi nonkas, nilai pertukaran ditetapkan setara dengan nilai pasar wajar dari pengorbanan yang diberikan atau diterima, mana yang lebih mudah dan lebih jelas untuk dihitung .

2.2.4 Pengakuan Pendapatan Secara Umum

Pengakuan adalah pencatatan jumlah rupiah secara resmi kedalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut terefleksi dalam statement keuangan . Pengertian atau definisi pendapatan harus dipisahkan dengan pengakuan pendapatan bahkan pengertian pendapatan sebenarnya harus dipisahkan dengan pengukuran pendapatan . Dengan demikian , suatu jumlah memenuhi definisi pendapatan tidak dengan sendirinya jumlah tersebut diakui (dicatat secara resmi) sebagai pendapatan (Suwardjono , 2005).

Kieso dan Wetgandt (2010 : 933) menetapkan prinsip – prinsip pengakuan pendapatan , bahwa pendapatan diakui pada saat :

1. Direalisasi atau dapat direalisasi , dan
2. Diperoleh

Pendapatan direalisasi bila barang-barang dan jasa-jasa dipertukarkan untuk kas atau klaim atas kas (piutang) . Pendapatan dapat direalisasi bila aktiva yang diterima segera dapat dikonversikan pada jumlah kas atau klaim atas kas yang diketahui . Pendapatan dihasilkan bila kesatuan itu sebagian besar telah menyelesaikan apa yang seharusnya dilakukan agar berhak atas manfaat yang diberikan dari pendapatan , yakni bila proses mencari laba telah selesai atau sebenarnya telah selesai .

Harnanto (2002) menyatakan mengenai pengakuan pendapatan yaitu untuk dapat diakui pendapatan harus direalisasikan (*realized*) atau dapat direalisasikan (*realizable*) dan sudah diperoleh (*earned*). Warren (2006) menyatakan dasar pengakuan pendapatan secara umum ada dua cara yaitu:

1. Dasar Kas (*Cash Basis*)

Pada dasar kas pendapatan dan beban dilaporkan dalam laporan laba rugi pada periode dimana kas diterima atau dibayar. Misalnya, penghasilan dicatat ketika kas diterima dari klien, dan upah dicatat ketika kas dibayarkan kepada karyawan. Laba (rugi) bersih merupakan selisih antara penerimaan kas dan pengeluaran kas (pendapatan) dan pengeluaran kas (beban).

2. Dasar Akrual (*Accrual Basis*)

Pada dasar akrual, pendapatan dilaporkan dalam laporan laba rugi pada periode saat pendapatan tersebut dihasilkan (*earned*). Misalnya, pendapatan dilaporkan pada saat jasa jasa diberikan kepada pelanggan tanpa melihat apakah kas telah diterima atau belumdari pelanggan selama periode ini.

2.2.5 Pengakuan Pendapatan Konstruksi

Menurut Kieso, et al (2009, h.521), ada dua metode dalam pengakuan pendapatan jasakonstruksi, yaitu :

- a) Metode Kontrak Selesai (*Completed Contract Method*)

Menurut metode kontrak selesai , pendapatan dan laba kotor hanya diakui pada saat penjualan, yaitu pada saat kontrak diselesaikan. Biaya kontrak jangka panjang dalam proses penagihan tahun berjalan telah diakumulasi, tetapi tidak ada pembebanan dan pengkreditan interim ke akun laporan laba rugi seperti pendapatan, biaya dan laba kotor. Untuk mengetahui jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui pada setiap akhir periode seperti yang diperlihatkan pada rumus berikut :

$$\text{Pendapatan dari kontrak} - \text{Biaya Kontrak} = \text{Laba/Rugi Kotor}$$

Metode pengakuan pendapatan dengan kontrak selesai dapat digunakan hanya pada saat tertentu, yaitu :

1. Jika suatu entitas terutama memiliki kontrak jangka pendek.
2. Jika syarat-syarat untuk menggunakan metode persentase penyelesaian tidak dapat terpenuhi.
3. Jika terdapat bahaya yang melekat dalam kontrak itu di luar risiko bisnis yang normal dan berulang.

b) Metode Persentase Penyelesaian (*Percentage of Completion*)

Dalam metode ini, suatu pendapatan, biaya dan laba kotor diakui sesuai dengan tercapainya kemajuan ke arah penyelesaian kontrak jangka panjang. Jumlah dari pendapatan yang akan diakui setiap periodenya didasarkan pada suatu pengukuran kemajuan menuju penyelesaian . Menurut Kieso, et al (2009, h.521), metode persentase penyelesaian harus digunakan perusahaan apabila syarat initerpenuhi :

- 1) 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.

- 2) Pembeli dapat diharapkan untuk memenuhi semua kewajiban dalam kontrak.
- 3) Kontraktor dapat diharapkan untuk melaksanakan kewajiban kontraktual tersebut. Rasio persentase biaya yang terjadi terhadap estimasi total biaya diterapkan pada total pendapatan atau estimasi total laba kotor atas kontrak tersebut untuk mendapatkan jumlah pendapatan atau laba kotor yang akan diakui sampai tanggal ini

	X	Estimasi Total Pendapatan (laba kotor)	=	Pendapatan (laba kotor) yang diakui sampai tanggal ini
--	---	---	---	--

Untuk mengetahui jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui pada setiap periode, harus mengurangi total pendapatan atau laba kotor yang diakui dalam periode-periode sebelumnya.

Pendapatan (laba kotor) yang diakui sampai tanggal ini	-	Pendapatan (laba kotor) yang diakui periode sebelumnya	=	Pendapatan (laba kotor) periode berjalan
--	---	--	---	--

2.2.6 Pengertian Beban

Aktivitas bisnis yang dilakukan perusahaan dalam menjalankan operasinya untuk memperoleh pendapatan baik untuk penjualan barang maupun jasa dapat menyebabkan kenaikan pada beban.

Beban merupakan biaya langsung maupun tidak langsung yang telah habis waktunya pada periode keuangan tertentu dari arus barang atau jasa ke pasar maupun operasi terkait lainnya (Godfrey, et al., 2010 : 331) .

Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield (2011 : 48) beban *merupakan decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to equity*

participants. Yang dapat diartikan bahwa, beban merupakan penurunan manfaat ekonomi selama periode akuntansi dalam bentuk arus keluar dan depleksi aset atau timbulnya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas, selain yang berkaitan dengan distribusi kepada peserta ekuitas.

Armanto Witjaksono (2006 : 4) mendefinisikan beban adalah sebagai berikut :

Arus keluar aktiva (asset) terhadap penghasilan karena perusahaan menggunakan sumber daya ekonomi yang ada. Beban berasal dari aktiva atau terjadi langsung tanpa melalui aktiva. Contohnya : beban yang berasal dari aktiva misalnya saja penyusutan peralatan kantor seperti meja, kursi, komputer, dan sebagainya. Peralatan ini dimanfaatkan dalam kegiatan sehari-hari dan mendukung terjadinya penjualan barang atau jasa (walau secara tidak langsung). Beban yang terjadi langsung tanpa melalui aktiva misalnya saja biaya reklame.

Ikatan Akuntan Indonesia (PSAK 2004 : 18) mendefinisikan beban sebagai berikut :

Beban (*expense*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus kas keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanaman modal.

Dari beberapa definisi di atas penulis menyimpulkan bahwa beban adalah aliran keluar dari barang dan jasa yang timbul dari penggunaan manfaat ekonomi yang terjadi selama satu periode tertentu.

2.2.7 Pengakuan Beban

Pengakuan beban adalah kapan penurunan bila aset dapat dikatakan telah terjadi atau kapan beban telah timbul sehingga jumlah rupiah dapat diketahui (Suwardjono, 2014: 362).

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2010) bahwa beban segera diakui dalam laporan laba rugi jika memenuhi criteria sebagai berikut:

1. Beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar hubungan langsung antara biaya yang timbul dan pos penghasilan diperoleh.
2. Beban diakui dalam laporan laba rugi atas dasar prosedur alokasi yang rasional dan sistematis. Ini berarti jika manfaat ekonomi masa depan diharapkan timbul selama beberapa periode akuntansi dan hubungan dengan penghasilan hanya dapat diterima secara luas atau tidak langsung.
3. Beban diakui dalam laporan laba rugi jika pengeluaran tidak menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau jika tidak memenuhi syarat maka diakui dalam neraca sebagai aset.
4. Beban diakui dalam laporan laba rugi atas adanya pengakuan asset.

Menurut Chariri dan Ghozali dalam Bryan dan Hastoni (2013: 175), menyatakan bahwa pengukuran beban dapat didasarkan pada *historical cost*, *replacement cost*, dan *cash equivalent*. Pada umumnya pengukuran beban menggunakan metode *historical cost* yaitu pengukuran beban berdasarkan jumlah rupiah yang dikeluarkan pada saat barang dan jasa diperoleh. Metode *historical cost* dianggap lebih baik karena didukung oleh bukti historis tentang pengorbanan yang telah dilakukan untuk mendapatkan barang dan jasa saat perolehannya.

2.2.8 Pencatatan Pengakuan Pendapatan dan Beban Perusahaan Konstruksi

Berikut beberapa ayat jurnal yang biasa digunakan untuk mengakui pendapatan dan beban pada perusahaan konstruksi (Kieso dkk 2002) :

a. Metode Persentase Penyelesaian

1. Jurnal untuk mencatat beban konstruksi :

Konstruksi dalam proses xxx

Material, Kas, Hutang xxx

2. Jurnal untuk mencatat termin tagihan periodik :

Piutang usaha xxx

Penagihan atas konstruksi dalam proses xxx

3. Jurnal untuk mencatat atas penagihan

Kas xxx

Piutang usaha xxx

4. Jurnal untuk mencatat pengakuan pendapatan dan laba kotor :

Konstruksi dalam proses xxx

(Laba kotor)

Beban konstruksi xxx

Pendapatan dari kontrak jangka panjang xxx

b. Metode Penyelesaian Kontrak

1. Jurnal untuk mengakui pendapatan kontrak

Penagihan atas konstruksi dalam proses/piutang xxx

Pendapatan dari kontrak xxx

2. Jurnal untuk mencatat beban konstruksi yang dikeluarkan

Beban konstruksi xxx

Konstruksi dalam proses xxx

3. Jurnal untuk mencatat hasil penagihan

Kas xxx

Piutang kontrak xxx

2.2.9 PSAK No. 34 (Revisi 2015) “ Kontrak Kontraktor”

2.2.9.1 Perbedaan PSAK No. 34 (1994) dan PSAK No. 34 (Revisi 2010) dan PSAK No. 34 (Revisi 2015)

Perbedaan pada PSAK No.34 Revisi 2010 , PSAK No.34 Revisi 2015 dan PSAK No. 34 Tahun 1994 terletak pada atribusi dan alokasi biaya kontrak serta pembebanan biaya kepada pelanggan yang tidak diatur pada PSAK No. 34 Tahun 1994.

Menurut PSAK No. 34 Revisi 2010 mengatur biaya pinjaman dapat diatribusikan pada aktivitas kontrak secara umum dan dapat dialokasikan

pada kontrak tertentu. Selain itu biaya administrasi umum dan biaya pengembangan yang pengantiannya ditentukan dalam persyaratan kontrak.

Berikut pada tabel di bawah ini adalah perbedaan yang terdapat antara PSAK No. 34 tahun 1994 dengan PSAK No. 34 revisi 2010 :

Tabel 2.1 Perbedaan PSAK No. 1994 dan revisi 2010 - 2015

Perihal	EDPSAK 34 (Revisi 2010) dan 2015	PSAK (1994
Atribusi dan alokasi biaya ke kontrak	Biaya peminjaman dapat diatribusikan pada aktifitas kontrak secara umum dan dapat dialokasikan pada kontrak tertentu	Tidak mengatur hal Tersebut
Pembebanan biaya kepada pelanggan	Termasuk biaya administrasi umum dan biaya pengembangan yang pengantiannya ditentukan dalam persyaratan kontrak	Tidak mengatur hal Tersebut
Sumber : PSAK No.34 Revisi 2015		

2.2.9.2 Pendapatan Kontrak Konstruksi

Dalam PSAK No.34 (Revisi 2015) dikatakan bahwa pendapatan kontrak terdiri dari :

1. Nilai pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak.
2. Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak, klaim, dan pembayaran intensif:
 - a. Sepanjang hal ini memungkinkan untuk menghasilkan pendapatan.
 - b. Dapat diukur secara andal

Penyimpangan adalah suatu instruksi yang diberikan pelanggan mengenai perubahan dalam lingkup pekerjaan yang akan dilaksanakan berdasarkan kontrak. Penyimpangan dapat menimbulkan peningkatan atau penurunan dalam pendapatan kontrak. Penyimpangan dimasukkan ke dalam pendapatan kontrak jika:

- a. Kemungkinan besar pelanggan akan menyetujui penyimpangan dan jumlah pendapatan yang timbul dari penyimpangan tersebut.
- b. Jumlah pendapatan dapat diukur secara andal.

Klaim adalah jumlah yang diminta kontraktor kepada pelanggan atau pihak lain sebagai penggantian untuk biaya-biaya yang tidak termasuk dalam nilai kontrak.

Klaim hanya dimasukkan dalam pendapatan kontrak jika:

- a. Negosiasi telah mencapai tingkat akhir sehingga kemungkinan besar pelanggan akan menerima klaim tersebut.
- b. Nilai klaim yang kemungkinan besar akan disetujui oleh pelanggan, dapat diukur secara andal.

Pembayaran insentif adalah jumlah tambahan yang dibayarkan kepada kontraktor apabila standar-standar pelaksanaan yang telah ditentukan telah terpenuhi atau dilampaui. Pembayaran insentif dimasukkan dalam pendapatan kontrak jika:

- a. Kontrak tersebut cukup aman sehingga kemungkinan besar pelanggan memenuhi atau melampaui standar pelaksanaan
- b. Jumlah pembayaran insentif dapat diukur secara andal.

Pendapatan kontrak diukur pada nilai wajar dari imbalan yang diterima atau akan diterima. Pengukuran pendapatan kontrak dipengaruhi oleh beragam ketidakpastian yang bergantung pada hasil dari peristiwa di masa depan. Estimasi sering kali perlu untuk direvisi sesuai dengan realisasi dan hilangnya ketidakpastian.

Oleh karena itu, jumlah pendapatan kontrak dapat meningkat atau menurun dari satu periode ke periode berikutnya. Misalnya :

- a. Kontraktor dan pelanggan mungkin menyetujui penyimpangan atau klaim yang meningkatkan atau menurunkan pendapatan kontrak pada periode setelah periode di mana kontrak pertama kali disetujui.
- b. Nilai pendapatan yang disetujui dalam kontrak dengan nilai tetap dapat meningkat karena ketentuan-ketentuan kenaikan biaya.
- c. Nilai pendapatan kontrak dapat menurun karena denda yang timbul akibat keterlambatan kontraktor dalam penyelesaian kontrak tersebut.
- d. Jika dalam kontrak harga tetap terdapat harga tetap per unit output, pendapatan kontrak meningkat jika jumlah unit meningkat.

2.2.9.3 Biaya Kontrak Konstruksi

Menurut PSAK No. 34 (2015 : par.16), biaya dari suatu kontrak konstruksi terdiri dari biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak, biaya yang dapat diatribusikan pada aktivitas kontrak, dan biaya lain yang secara khusus dapat ditagihkan kepada pelanggan sesuai dengan isi kontrak.

Biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak dan dapat dikurangi dengan keuntungan yang bersifat insidental, termasuk:

- a. Biaya pekerja lapangan, termasuk penyelia.
- b. Biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi.
- c. Penyusutan sarana dan peralatan yang digunakan dalam kontrak tersebut.
- d. Biaya pemindahan sarana, peralatan, dan bahan-bahan dari dan ke lokasi pelaksanaan kontrak.
- e. Biaya penyewaan sarana dan peralatan.
- f. Biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan kontrak.

- g. Estimasi biaya pembetulan dan jaminan pekerjaan, termasuk yang mungkin timbul selama masa jaminan.
- h. Klaim dari pihak ketiga

Biaya-biaya yang dapat diatribusikan pada aktivitas kontrak umum dan dapat dialokasikan pada kontrak tertentu, termasuk :

- a. Asuransi.
- b. Biaya rancangan dan bantuan teknis yang tidak secara langsung berhubungan dengan kontrak tertentu.
- c. Overhead konstruksi.

Biaya – biaya tersebut itu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai karakteristik sama. Alokasi tersebut didasarkan pada tingkat normal aktivitas konstruksi. Overhead konstruksi meliputi biaya-biaya seperti penyiapan dan pemrosesan gaji karyawan konstruksi. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan pada aktivitas kontrak secara umum dan dapat dialokasikan pada kontrak tertentu juga termasuk biaya pinjaman.

Biaya-biaya yang secara spesifik dibebankan kepada pelanggan sesuai dengan persyaratan kontrak dapat mencakup beberapa biaya administrasi umum dan biaya pengembangan yang penggantianannya ditentukan dalam persyaratan kontrak.

Biaya – biaya tersebut dapat berupa :

- a. Biaya administrasi umum yang penggantianannya tidak ditentukan dalam kontrak.
- b. Biaya pemasaran umum.
- c. Biaya riset dan pengembangan yang penggantianannya tidak ditentukan dalam kontrak.
- d. Penyusutan sarana dan peralatan menganggur yang tidak digunakan pada kontrak tertentu.

Biaya kontrak meliputi biaya-biaya yang dapat diatribusikan pada suatu kontrak selama periode sejak tanggal kontrak itu diperoleh sampai dengan penyelesaian akhir kontrak. Akan tetapi, biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak dan terjadi untuk memperoleh kontrak juga dimasukkan sebagai bagian dari biaya kontrak jika biaya-biaya ini dapat diidentifikasi secara terpisah dan dapat diukur secara andal dan kemungkinan besar kontrak tersebut dapat diperoleh.

2.2.9.4 Pengakuan Pendapatan dan Beban Kontrak Konstruksi

Perusahaan memenuhi kewajiban atas kontrak dan dapat mengakui pendapatan jika perusahaan telah memenuhi salah satu dari kriteria di bawah ini (Kieso, Weygant dan Warfield, 2011 : 914) :

1. Kinerja perusahaan membentuk dan menambah aset sehingga control pelanggan akan aset tersebut terbentuk atau meningkat.
2. Kinerja perusahaan tidak membentuk aset dengan kegunaan alternatif.
3. Pelanggan secara terus menerus mendapatkan dan menggunakan manfaat dari kinerja perusahaan selama proses pengerjaan.
4. Perusahaan lain tidak perlu melakukan ulang pekerjaan yang telah diselesaikan perusahaan jika perusahaan lain bersedia untuk memenuhi kewajiban yang belum selesai.
5. Perusahaan memiliki hak untuk mendapatkan bayaran atas kinerja yang telah perusahaan penuhi.

Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield (2011:967), terdapat 2 metode yang berbeda bagi perusahaan jasa konstruksi dalam mengakui pendapatannya :

1. *Percentage of Completion Method* dimana perusahaan mengakui pendapatan dan laba kotor pada setiap periode berdasarkan kemajuan dari konstruksi tersebut.

2. *Cost – Recovery Method* dimana perusahaan mengakui pendapatan diakui hanya sebatas biaya – biaya yang telah dikeluarkan. Ketika semua biaya diakui maka saat itu dilakukan pengakuan pendapatan

Perusahaan diharuskan menggunakan *Percentage of Completion Method* ketika estimasi progress penyelesaian, pendapatan, dan biaya dapat diestimasi dengan handal dan harus memenuhi semua kondisi yang ada, yaitu :

1. Total Pendapatan kontrak dapat diukur dengan handal.
2. Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan kontrak akan mengalir kepada perusahaan.
3. Biaya kontrak untuk menyelesaikan kontrak dan tahap penyelesaian kontrak pada akhir periode pelaporan dapat diukur dengan handal.
4. Biaya kontrak yang disebabkan oleh kontrak dapat diidentifikasi secara jelas dan diukur secara handal sehingga biaya kontrak yang terjadi dapat dibandingkan dengan perkiraan sebelumnya.

Sedangkan perusahaan dapat menggunakan *Cost – Recovery Method* jika :

1. Perusahaan tidak dapat memenuhi kondisi untuk menggunakan *Percentage of Completion Method*.
2. Ketika terdapat bahaya yang melekat pada kontrak di luar kewajaran yang dapat menjadi resiko bisnis.

Menurut PSAK No. 34 (2015 : par. 30), Perusahaan menggunakan metode yang mengukur secara andal pekerjaan yang dilakukan. Bergantung pada sifat kontrak, metode tersebut antara lain meliputi:

- a. Proporsi biaya kontrak yang terjadi untuk pekerjaan yang dilaksanakan sampai tanggal perhitungan dibandingkan dengan estimasi total biaya kontrak.
- b. Survei atas pekerjaan yang telah dilaksanakan.
- c. Penyelesaian suatu bagian secara fisik dari pekerjaan kontrak.

Dalam *Percentage of Completion Method* terdapat dua pendekatan yang dapat digunakan oleh perusahaan (Kieso, Weygandt, dan Warfield, 2011:968 – 969), yaitu :

1. Metode pendekatan kemajuan fisik yang mengakui pendapatan berdasarkan besarnya persentase penyelesaian atas pelaksanaan kontrak berdasarkan kemajuan fisik yang sudah dicapai berdasarkan pekerjaan yang telah dilaksanakan.
2. Metode pendekatan biaya (*cost - to - cost*) yang mengakui pendapatan berdasarkan besarnya persentase penyelesaian yang didasarkan pada besarnya biaya – biaya yang telah dikeluarkan dalam pelaksanaan pekerjaan suatu kontrak yang dapat dirumuskan menjadi :

$$\text{Estimasi total biaya} = \text{Persentase Penyelesaian}$$

Kemudian dari persentase penyelesaian tersebut dapat digunakan untuk menghitung pendapatan yang akan diakui sampai saat ini :

$$\begin{aligned} & \text{Persentase penyelesaian} \times \text{estimasi total pendapatan} \\ & = \text{Pendapatan yang akan diakui sampai saat ini} \end{aligned}$$

Selanjutnya pendapatan periode berjalan dapat dihitung dengan cara :

$$\begin{aligned} & \text{Pendapatan yang diakui saat ini} - \text{pendapatan yang diakui periode} \\ & \quad \text{sebelumnya} \\ & = \text{Pendapatan periode berjalan} \end{aligned}$$

Dalam PSAK No. 34 (2015 : par.22), dikatakan bahwa Jika hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal, maka pendapatan kontrak dan biaya kontrak yang berhubungan dengan kontrak konstruksi diakui masing-masing sebagai pendapatan dan beban dengan memerhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak pada tanggal akhir periode pelaporan.

Dalam hal kontrak harga tetap, hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika semua kondisi berikut ini dapat terpenuhi:

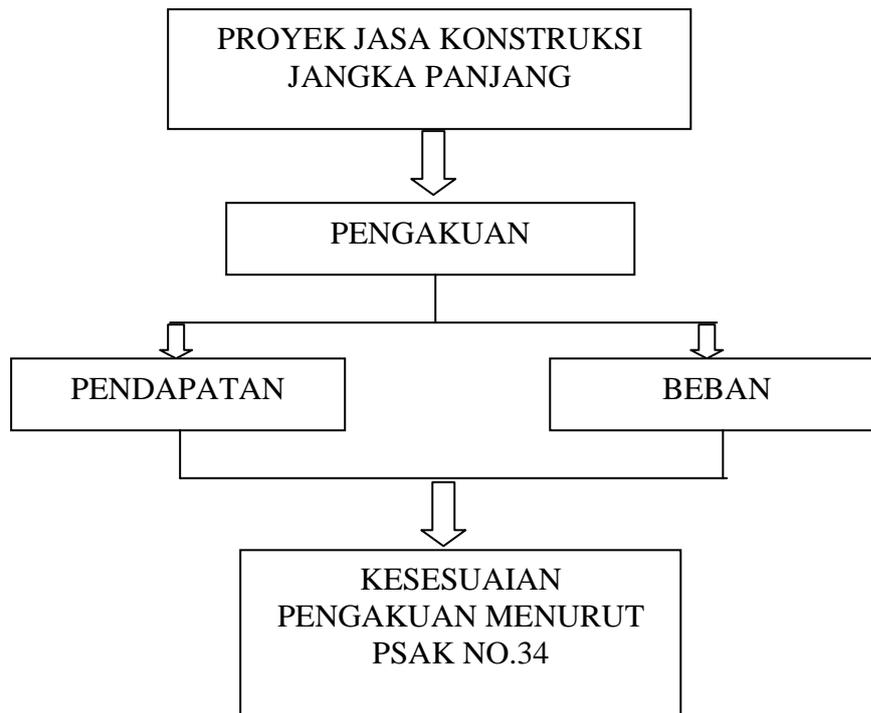
- a. Total pendapatan kontrak dapat diukur secara andal.
- b. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan kontrak tersebut akan mengalir ke entitas.
- c. Baik biaya kontrak untuk menyelesaikan kontrak maupun tahap penyelesaian kontrak pada akhir periode pelaporan dapat diukur secara andal.
- d. Biaya kontrak yang dapat diatribusi pada kontrak dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal sehingga biaya kontrak aktual dapat dibandingkan dengan estimasi sebelumnya.

Dalam hal kontrak biaya-plus, hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika semua kondisi berikut ini terpenuhi:

- a. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan kontrak tersebut akan mengalir ke entitas.
- b. Biaya kontrak yang dapat diatribusi pada kontrak, apakah dapat ditagih atau tidak ke pelanggan, dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal.

Pengakuan pendapatan dan beban dengan memerhatikan tahap penyelesaian suatu kontrak sering disebut sebagai metode persentase penyelesaian. Menurut metode ini, pendapatan kontrak dihubungkan dengan biaya kontrak yang terjadi dalam mencapai tahap penyelesaian tersebut, sehingga pendapatan, beban, dan laba yang dilaporkan dapat diatribusikan menurut penyelesaian pekerjaan secara proporsional. Metode ini memberikan informasi yang berguna mengenai cakupan aktivitas kontrak dan kinerja selama suatu periode. Dalam metode persentase penyelesaian, pendapatan kontrak diakui sebagai pendapatan dalam laba rugi pada periode akuntansi di mana pekerjaan dilakukan. Biaya kontrak biasanya diakui sebagai beban dalam laba rugi pada periode akuntansi di mana pekerjaan yang berhubungan dilakukan.

2.3 KERANGKA KONSEPTUAL



PT. Winangkit Karya Mulya yang mendapatkan proyek jangka panjang melakukan transaksi transaksi dalam perusahaan. Salah satu transaksi yang perlu diperhatikan adalah Pendapatan dan Beban . Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan beban yang dilakukan perusahaan akan dianalisis dan dilihat dengan kesesuaian PSAK No.34 (Revisi 2015) serta berbagai teori ilmiah yang diperoleh dari berbagai literatur.