

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Hasil – hasil Penelitian Terdahulu

Menurut Merita Dwi Noviani (2014) berdasarkan penelitiannya pada PT. Adhikarya Jaya Mandiri , disimpulkan hal – hal sebagai berikut :

1. Perusahaan mengakui pendapatan dari kontrak jangka panjang didasarkan pada kemajuan fisik yang dituangkan dalam laporan prestasi proyek yang dibuat oleh *Site Engineering Manager* (SEM) beserta petugas pengawas lapangan. Terdapat perbedaan yang signifikan dalam mengakui pendapatan dan laba pada tahun 2011 antara metode pendekatan fisik (progress fisik) dan metode prosentase penyelesaian (*cost-to-cost*). Metode pendekatan fisik mengakui pendapatan dan laba lebih tinggi sebesar Rp. 13.836.974.074,- dari pada metode *cost-to-cost* sehingga pendapatan dan laba yang disajikan dalam laporan keuangan menjadi *overstatement* dan tidak sesuai dengan prinsip *konservatisme* dalam penyajian laporan keuangan.
2. Metode presentase penyelesaian (*cost-to-cost*) memberikan gambaran yang lebih wajar dalam mengakui pendapatan jika dibandingkan dengan pendekatan fisik karena pendekatan *cost-to-cost* mengakui pendapatan dengan memperhatikan besarnya biaya yang terjadi atau biaya yang telah dicurahkan untuk mencapai tahap penyelesaian pekerjaan kontrak selama tahun 2011 , sehingga sesuai dengan konsep (*the matching principle*) dalam rangka penyajian laporan keuangan yang wajar.

Penelitian berikutnya dilakukan oleh Andaki, Sondakh dan Pinatik dalam Jurnal EMBA Vol.3 No.1 Maret 2015, Hal. 1193-1202, ISSN 2303-1174 dengan judul Analisis Perbandingan Pengakuan Pendapatan dan Pembebanan Biaya Menurut Standar Akuntansi Keuangan dan Undang – Undang Perpajakan pada Perusahaan Jasa Konstruksi (Studi Kasus PT. Anugrah Adyatama, Jakarta) , kesimpulan dalam penelitian ini adalah :

Ketentuan yang ditetapkan oleh PT. Anugrah Adytama dalam pencatatan pendapatan dan pembebanan biaya , yaitu *accrual basis* , menggunakan metode presentase penyelesaian kerja , menyajikan laporan keuangan dapat dikatakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Undang-Undang (UU) Perpajakan. Dan pendapatan , beban dan laba yang dilaporkan dapat diatribusikan menurut penyelesaian pekerjaan secara professional.

Penelitian berikutnya dilakukan oleh Damayanti dalam Jurnal Akuntansi Online ISSN Online : 2477-2984 dengan judul Analisis Pengakuan Pendapatan pada Perusahaan Konstruksi dengan kesimpulan dalam penelitian ini adalah bahwa :

1. PT. Nolimax Jaya menerapkan metode presentase penyelesaian berdasarkan pendekatan kemajuan fisik dalam mengakui pendapatannya , dimana presentase penyelesaian dinilai berdasarkan estimasi kemajuan fisik atas pekerjaan yang telah dicapai dilapangan. Metode ini memiliki beberapa kelemahan yaitu ,
 - a. Taksiran kelemahan kemajuan fisik yang dilakukan berdasarkan opname lapangan tidak menjamin keakuratan penilaian.
 - b. Besarnya pendapatan yang diakui hanya didasarkan pada kemajuan fisik semata tanpa memperhatikan besarnya biaya yang terjadi.
 - c. Biaya yang diartibusikan pada tahap penyelesaian pekerjaan proyek dalam mengakui pendapatan , beban , dan laba konstruksi yang

dilaporkan tidak dapat diartibusikan menurut penyelesaian kontrak secara professional.

Hasil penelitian berikutnya yang dilakukan oleh Ratunuman dalam Jurnal EMBA Vol.1 No.3 Juni 2013 , Hal 576-584 , ISSN 2203-1174 dengan judul Analisis Pengakuan Pendapatan dengan Presentase Penyelesaian dalam Penyajian Laporan Keuangan PT. Pilar Dasar , berdasarkan analisis dan pembahasannya disimpulkan bahwa :

1. PT. Pilar Dasar membangun mengakui dan menerapkan metode presentase penyelesaian berdasarkan kemajuan fisik dalam mengakui pendapatannya. Presentase penyelesaian berdasarkan pada estimasi kemajuan fisik atas pekerjaan yang telah dicapai dilapangan. Estimasi kemajuan fisik ini dituangkan dalam Laporan Prestasi Proyek yang dibuat petugas pengawas lapangan. Metode yang diterapkan ini mempunyai beberapa kelemahan yaitu:
 - a. Taksiran penyelesaian kemajuan fisik yang dilakukan berdasarkan opname lapangan , tidak menjamin keakuratan penilaian.
 - b. Besarnya pendapatan yang diakui hanya didasarkan pada kemajuan fisik semata tanpa memperhatikan biaya yang terjadi.
 - c. Dalam metode ini biaya yang terjadi tidak dapat diartibusikan pada tahap penyelesaian pekerjaan proyek dalam mengakui pendapatan periode berjalan , yang menyebabkan pendapatan , beban dan laba konstruksi yang dilaporkan tidak dapat diartibusikan menurut penyelesaian pekerjaan kontrak secara proposional.
2. Terdapat perbedaan yang signifikan dalam mengakui pendapatan dan laba periode berjalan dengan menggunakan metode pendekatan fisik dan metode pendekatan *cost-to-cost*. Metode pendekatan fisik mengakui pendapatan dan laba periode lebih tinggi dari pada metode *cost-to-cost* sehingga pendapatan laba yang disajikan dalam laporan keuangan menjadi *overstatement* dan tidak sesuai dengan prinsip konservatisme dalam penyajian laporan keuangan.

3. Metode pendekatan *cost-to-cost* memberikan gambaran yang lebih wajar dalam mengakui pendapatan jika dibandingkan dengan pendekatan fisik karena pendekatan *cost-to-cost* mengakui pendapatan dengan memperhatikan besarnya biaya yang terjadi atau biaya yang telah dicurahkan untuk mencapai tahap penyelesaian pekerjaan kontrak dalam periode berjalan. Sehingga sesuai dengan konsep (*the matching principle*) dalam rangka penyajian laporan keuangan yang wajar.

Dalam Artikel Jurnal Ekonomi , Manajemen , Bisnis dan Akuntansi yang berjudul “Evaluasi penerapan PSAK No.34 (Revisi 2010) Dalam pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Usaha Jasa Konstruksi Pada CV. Surya Gemilang Utama menjelaskan bahwa “Pendapatan adalah suatu unsur penting untuk memaksimalkan laba dari suatu organisasi yang *Profit Oriented*. Pendapatan harus diukur dengan wajar supaya pendapatan yang diakui tepat , sehingga tidak mengakibatkan *overstated* atau *understated* laba. Pada perusahaan konstruksi ada dua metode pengakuan pendapatan sesuai dengan PSAK No.34 (Revisi 2010) , yaitu metode kontrak selesai dan metode presentase penyelesaian. Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa perusahaan menggunakan metode presentase penyelesaian dengan menggunakan ukuran keluaran untuk mengakui pendapatannya sehingga mengakibatkan *overstated* atau *understated* pendapatan yang diakui. Dibandingkan dengan dasar biaya terhadap biaya , laba yang seharusnya diakui oleh perusahaan menunjukkan jumlah yang lebih wajar.

2.2 Kontrak Konstruksi dan Kontrak Kerja Konstruksi

Kontrak menurut aplikasi offline kamus besar bahasa Indonesia yang disusun oleh tim penyusun kamus pusat bahasa adalah perjanjian (secara tertulis) antara dua pihak dalam perdagangan , sewa menyewa dan sebagainya atau persetujuan yang bersanksi hukum antara dua pihak atau lebih untuk melakukan atau tidak melakukan kegiatan.

Konstruksi adalah suatu kegiatan membangun sarana maupun prasarana yang meliputi pembangunan gedung (*building construction*) , pembangunan sarana sipil (*civil engineer*) , dan instalasi mekanikal dan elektrikal , Trianto (2013) dalam PSAK nomor 34 tahun 2015 paragraf 03 kontrak konstruksi adalah suatu kontrak yang dinegoisasikan 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 pokok penggunaan.

Kontrak konstruksi dirumuskan dalam berbagai cara , dalam PSAK 34 tahun 2015 diklasifikasikan antara lain kontrak harga tetap dan kontrak biaya plus:

- a. Kontrak biaya plus adalah kontrak konstruksi yang mana kontraktor mendapatkan penggantian untuk biaya – biaya yang telah diizinkan atau telah ditentukan , ditambah imbalan dengan presentase terhadap biaya atau imbalan tetap.
- b. Kontrak harga tetap adalah kontrak konstruksi dengan syarat bahwa kontraktor telah menyetujui nilai kontrak yang telah ditentukan , atau tarif tetap yang telah ditentukan per unit output , yang dalam beberapa hal tunduk pada klausa – klausa kenaikan biaya.

Beberapa kontrak konstruksi dapat mempunyai karakteristik baik kontrak harga tetap maupun kontrak biaya-plus. Kontraktor perlu mempertimbangkan semua kondisi tersebut diantaranya:

- 1) Dalam hal kontrak harga tetap , hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika kondisi berikut terpenuhi:
 - a. Total pendapatan kontrak dapat diukur secara andal
 - b. Kemungkinan besar manfaat ekonomik yang berhubungan dengan kontrak tersebut 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 dapat diatribusi pada kontrak dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal sehingga biaya kontrak actual dapat dibandingkan dengan estimasi sebelumnya.
- 2) Dalam kontrak biaya plus , hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika semua kondisi ini terpenuhi , yaitu :
- a. Kemungkinan besar manfaat ekonomik yang berhubungan dengan kontrak tersebut akan mengalir ke entitas.
 - b. Biaya kontrak yang dapat ditagih atau tidak ke pelanggan , dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal.

Suatu kontrak konstruksi mungkin dinegoisasikan 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 kontrak seperti ini misalnya , konstruski kilang – kilang minyak atau bagian – bagian lain yang kompleks dari pabrik atau peralatan.

Dalam PSAK nomor 34 tahun 2015 kontrak konstruksi meliputi:

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

Menurut Peraturan Pemerintah (PP) No. 29 Tahun 2000 kontrak kerja konstruksi pada dasarnya dibuat secara terpisah sesuai tahapan dalam pekerjaan konstruksi yang terdiri dari kontrak kerja konstruksi untuk pekerjaan perencanaan , kontrak kerja konstruksi untuk pekerjaan pelaksanaan , dan kontrak kerja konstruksi untuk pekerjaan pengawasan. Dalam hal pekerjaan terintegrasi , kontrak kerja konstruksi dituangkan dalam 1 (satu) kontrak kerja konstruksi , kontrak kerja konstruksi dibedakan berdasarkan:

- 1) Bentuk imbalan yang terdiri dari :
 - a. Lump Sum merupakan kontrak jasa atas penyelesaian seluruh pekerjaan dalam jangka waktu tertentu dengan jumlah harga yang pasti dan tetap serta semua resiko yang mungkin terjadi dalam proses penyelesaian pekerjaan yang sepenuhnya ditanggung oleh penyedia jasa sepanjang gambar dan spesifikasi tidak berubah.
 - b. Harga Satuan merupakan kontrak jasa atas penyelesaian seluruh pekerjaan dalam jangka waktu tertentu berdasarkan harga satuan yang pasti dan tetap untuk setiap satuan / unsur pekerjaan dengan spesifikasi teknis tertentu , yang volume pekerjaannya didasarkan pada hasil pengukuran bersama atas volume pekerjaan yang benar – benar telah dilaksanakan oleh penyedia jasa.
 - c. Biaya tambah imbalan jasa merupakan kontrak jasa atas penyelesaian seluruh pekerjaan dalam jangka waktu tertentu , dimana jenis pekerjaan dan volumenya belum diketahui dengan pasti , sedangkan pembayarannya dilakukan berdasarkan pengeluaran biaya yang meliputi pembelian bahan , sewa peralatan , upah pekerja dan lain – lain , ditambah imbalan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak.

- d. Gabungan lump sum dan harga satuan merupakan gabungan lump sum dan atau harga satuan dan atau ditambah imbalan jasa dalam 1 (satu) pekerjaan yang diperjanjikan sejauh yang disepakati para pihak dalam kontrak kerja konstruksi.
 - e. Aliansi merupakan kontrak pengadaan jasa dimana suatu harga kontrak referensi ditetapkan lingkup dan volume pekerjaan yang belum diketahui ataupun diperinci secara pasti sedangkan pembayaran dilakukan secara biaya tambah imbal jasa dengan suatu pembagian tertentu yang disepakati bersama atas penghematan ataupun biaya lebih yang timbul dari perbedaan biaya sebenarnya dan harga kontrak referensi.
- 2) Jangka waktu pelaksanaan pekerjaan konstruksi yang terdiri dari:
- a. Tahun tunggal
 - b. Tahun jamak
- 3) Cara pembayaran hasil pekerjaan:
- a. Sesuai dengan kemajuan pekerjaan
 - b. Secara berkala

2.3 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 34 Tahun 2015

Perlakuan akuntansi untuk transaksi – transaksi pekerjaan konstruksi dan pembangunan jangka panjang ini diatur secara khusus dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 34 tentang kontrak konstruksi dengan tujuan menggambarkan perlakuan akuntansi pendapatan dan biaya yang berhubungan dengan kontrak konstruksi , dikarenakan sifat dari aktivitas yang dilakukan pada kontrak konstruksi , tanggal saat aktivitas kontrak dimulai dan tanggal saat aktivitas diselesaikan biasanya jatuh pada periode akuntansi yang berlainan. Dalam pekerjaan pembangunan jangka panjang (lebih dari satu periode akuntansi) , maka pada akhir periode timbul masalah baik dalam penilaian persediaan , alokasi biaya , penentu laba atau rugi dan pengakuan pendapatannya.

Disamping itu adanya estimasi dan alokasi biaya yang harus dikaji kembali pada setiap akhir periode pelaporan sampai proyek selesai secara substansial. Apabila telah terjadi perubahan mendasar pada estimasi kini, biaya direvisi dan direlokasi. Apabila timbul kemungkinan pembatalan pengikatan jual beli, pendapatan yang telah diakui segera disesuaikan.

Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) kembali mengesahkan PSAK 34 tentang kontrak konstruksi, PSAK 34 disahkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan pada tanggal 17 Desember 2010. Dewan Standar Akuntansi Keuangan kembali mengesahkan penyesuaian atas PSAK 34 tentang kontrak konstruksi yaitu PSAK nomor 34 tahun 2015 pada tanggal 27 Agustus 2014. PSAK 34 kontrak konstruksi mengadopsi seluruh pengaturan IAS 11 *Construction Contract* per efektif 1 Januari 2014, PSAK tahun 2015 berlaku efektif untuk tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2015.

2.4 Pendapatan

2.4.1 Pengertian Pendapatan

Pengertian pendapatan menurut Weygandt diterjemahkan oleh Wibowo (2015) pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama satu periode, jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

Pada umumnya konsep pendapatan memang sulit dirumuskan karena pendapatan selalu dikaitkan dengan prosedur akuntansi tertentu, jenis perubahan nilai tertentu dan kaidah implisit atau yang diasumsikan untuk menetapkan kapan pendapatan harus dilaporkan. Pengertian pendapatan banyak dirumuskan oleh berbagai pihak yang sebenarnya mempunyai karakteristik yang sama antara satu dengan lainnya. FASB (1980) dalam SAFC No. 6 menjelaskan definisi pendapatan sebagai berikut:

(Suwardjono, 2006 : 353) Pendapatan adalah aliran masuk atau kenaikan aktiva suatu entitas atau penurunan hutang (atau kombinasi keduanya) dari penyerahan atau produksi barang, penyerahan jasa atau kegiatan lain yang merupakan kegiatan utama yang berlangsung terus-menerus dari entitas tersebut (prg 78). Dalam IAI (2012 : 23.2, prg 06) , Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Menurut PSAK nomor 23 tahun 2015 paragraf 7 adalah sebagai berikut: Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomik yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama satu periode bila arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.

Jadi pendapatan pendapatan adalah aset atau pengurangan liabilitas karena aktivitas bisnis perusahaan yang menyebabkan terjadinya perubahan ekuitas.

2.4.2 Pengukuran Pendapatan

Menurut PSAK Nomor 23 tahun 2015 pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima. Nilai wajar disini ialah harga yang akan diterima untuk menjual suatu aset atau harga yang akan dibayar untuk mengalihkan suatu liabilitas dalam transaksi teratur antara pelaku dasar pada tanggal pengukuran. Dan dalam PSAK Nomor 34 tahun 2015 pendapatan kontrak diukur pada nilai wajar dari imbalan yang diterima atau akan diterima. Pengukuran pendapatan kontrak dipengaruhi oleh berbagai ketidakpastian yang bergantung pada hasil dari peristiwa dimasa depan , estimasi sering kali perlu untuk direvisi sesuai dengan realisasi dan hilangnya ketidakpastian. Oleh karena itu jumlah pendapatan kontrak meningkat atau menurun dari satu periode ke periode berikutnya.

Jumlah pendapatan yang timbul dari transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dengan pembeli atau pemakai aset tersebut. Jumlah tersebut diukur pada nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima dikurangi jumlah diskon usaha dan rabat volume yang diperoleh oleh perusahaan.

Pada umumnya imbalan tersebut berbentuk kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau dapat diterima. Tetapi, jika arus masuk dari kas atau setara kas ditangguhkan, maka nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal kas yang diterima atau dapat diterima. Misalnya perusahaan dapat memberikan kredit bebas bunga kepada pembeli atau menerima wesel tagih dari pembeli dengan suku bunga dibawah pasar sebagai imbalan dari penjualan barang, jika perjanjian tersebut secara efektif merupakan transaksi keuangan, maka nilai wajar imbalan ditentukan dengan pendiskontoan seluruh penerimaan dimasa depan dengan menggunakan suku bunga tersirat (*imputed*). Suku bunga tersirat yang digunakan adalah lebih jelas ditentukan antara :

- a. Suku bunga yang berlaku bagi instrument serupa dari penerbit dengan penilaian kredit yang sama.
- b. Suku bunga mendiskonto nilai nominal instrument tersebut ke harga jual tunai saat ini dari barang atau jasa. Perbedaan antara nilai wajar dan jumlah nominal dari imbalan tersebut diakui sebagai pendapatan bunga.

Apabila barang atau jasa dipertukarkan untuk barang atau jasa dengan sifat dan nilai yang serupa (*barter*) maka pertukaran tersebut tidak dianggap sebagai transaksi yang menghasilkan pendapatan. Hal ini sering terjadi pada komoditas seperti minyak atau susu ketika penyalur menukarkan persediaan di beberapa lokasi untuk memenuhi permintaan secara tepat waktu dalam suatu lokasi tertentu. Jika barang dijual atau jasa diberikan untuk dipertaruhkan

dengan barang atau jasa yang tidak serupa , maka pertukaran tersebut dianggap sebagai transaksi menghasilkan pendapatan.

Pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diterima , disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang diakihkan , jika nilai wajar dari barang atau jasa yang diterima tidak dapat diukur secara andal , maka pendapatan tersebut diukur pada nilai wajar dari barang atau jasa yang diserahkan , disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas yang dialihkan.

2.4.3 Pendapatan Kontrak Konstruksi

Pendapatan yang terdapat dalam suatu kontrak konstruksi disebut pendapatan kontrak (*contract revenue*) . Pendapatan kontrak menurut PSAK No.34 tahun 2015 paragraf 11 terdiri dari :

1. Nilai pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak
2. Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak , klaim , dan pembayaran insentif.

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 kedalam pendapatan kontrak jika : kemungkinan besar pelanggan akan menyetujui penyimpangan dan jumlah pendapatan yang timbul dari penyimpangan tersebut dan jumlah pendapatan dapat diukur secara andal.

Klaim adalah jumlah yang ditagihkan kontraktor kepada pelanggan atau pihak lain sebagai pengganti untuk biaya – biaya yang tidak termasuk dalam nilai kontrak. Klaim dapat timbul dari keterlambatan yang disebabkan pelanggan , kesalahan dalam spesifikasi atau rancangan dan selisih penyimpangan dalam pekerjaan kontrak. Klaim dimasukkan kedalam pendapatan jika: negoisasi telah mencapai tingkat akhir sehingga

kemungkinan besar pelanggan akan menerima klaim tersebut dan jumlah klaim yang kemungkinan besar akan disetujui oleh pelanggan tersebut.

Pembayaran insentif adalah jumlah tambahan yang dibayarkan kepada kontraktor apabila standar pelaksanaan yang telah ditentukan telah terpenuhi atau terlampaui. Pembayaran insentif dimasukkan kedalam pendapatan kontrak jika: kontrak tersebut telah cukup pelaksanaannya sehingga kemungkinan besar akan memenuhi atau melampaui standar pelaksanaan dan jumlah pembayaran insentif tersebut 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 peristiwa dimasa depan. Estimasi sering kali perlu untuk direvisi sesuai dengan realisasi dan hilangnya ketidakpastian. Penyebab peningkatan atau penurunan jumlah pendapatan kontrak yaitu :

- a. Kontraktor dan pelanggan mungkin menyetujui penyimpangan atau klaim yang meningkatkan atau menurunkan pendapatan kontrak pada periode setelah periode dimana kontrak pertama kali disetujui.
- b. Jumlah pendapatan yang disetujui dalam kontrak harga tetap dapat meningkat karena ketentuan – ketentuan kenaikan biaya.
- c. Jumlah pendapatan 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.

Ada dua hal yang lazim dilakukan dalam kontrak konstruksi , yaitu :

- a. Pemberian uang muka , yaitu bagian nilai kontrak yang diterima kontraktor dari pemberi kerja sebelum pekerjaan dilaksanakan. Uang muka ini akan diperhitungkan (dipotong dari pembayaran tersisa secara proposional dengan % pembayaran termin).
- b. Retensi , yaitu jumlah pembayaran termin yang ditahan oleh pemberi kerja sebagai jaminan untuk pemeliharaan atau perbaikan bagian pekerjaan yang telah selesai. Retensi ini akan dibayarkan kembali oleh pemberi kerja kepada kontraktor setelah konstruksi/pekerjaan 100% selesai dan diserahkan.

2.4.4 Pengakuan Pendapatan Secara Umum

Menurut pendapat Weygandt (2015) “prinsip pengakuan pendapatan mengindikasikan bahwa pendapatan diakui ketika ada kemungkinan memberikan keuntungan ekonomi kepada perusahaan dan keuntungan tersebut dapat diukur dengan andal”.

Dalam PSAK nomor 34 tahun 2015 paragraf 22 menyatakan : 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 memperhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak pada tanggal akhir periode pelaporan. Taksiran rugi pada kontrak konstruksi tersebut segera diakui sebagai beban dengan paragraph 36.

Prinsip pengakuan pendapatan (*revenue recognition principle*) menurut Donal E. Kieso Jerry J. Weygandt dan Terry D. Warfield dalam bukunya Akuntansi Intermediate Jilid 2 , Edisi Keduabelas (2015) menetapkan bahwa pendapatan diakui pada saat :

a. Direalisasi atau dapat direalisasi

Pendapatan direalisasi apabila barang dan jasa ditukar dengan kas atau klaim atas kas (piutang) ,

Pendapatan dapat direalisasi apabila aktiva yang diterima dalam pertukaran segera dikonversi menjadi kas atau klaim atas kas dengan jumlah yang diketahui

b. Dihasilkan

Pendapatan dapat dihasilkan (*earned*) apabila entitas bersangkutan pada hakikatnya telah menyelesaikan apa yang seharusnya dilakukan untuk mendapat hak atas manfaat yang dimiliki oleh pendapatan itu , yakni apabila proses menghasilkan laba telah selesai atau sebenarnya telah selesai.

Pencatatan pendapatan yang dilakukan secara umum yaitu 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 (pendapatan) dan pengeluaran kas (beban) dan dasar akrual (*accrual basis*) adalah pada dasar akrual , pendapatan dilaporkan dalam laporan laba rugi pada periode saat pendapatan tersebut dihasilkan (*earned*). Misalnya , pendapatan dilaporkan pada saat jasa diberikan kepada pelanggan tanpa melihat apakah kas telah diterima atau belum dari pelanggan selama periode ini.

2.4.5 Pengakuan Pendapatan Konstruksi

Menurut Donal E. Kieso Jerry J. Weygandt dan Terry D. Warfield dalam bukunya Akuntansi Intermediate Jilid 2 , Edisi Keduabelas (2015) , ada dua metode akuntansi yang sangat berbeda untuk kontrak konstruksi jangka panjang yang diakui profesi akuntansi yaitu :

a. Metode presentase penyelesaian

Dalam metode ini pendapatan laba kotor diakui setiap periode berdasarkan kemajuan proses konstruksi , yaitu presentase penyelesaian. Biaya konstruksi ditambah laba kotor yang dihasilkan sampai hari ini diakumulasi dalam sebuah akun persediaan (konstruksi dalam proses) dan termin diakumulasi dalam akun kontrak persediaan (tagihan atas konstruksi dalam proses).

Digunakannya akuntansi presentase penyelesaian adalah bahwa dalam kebanyakan kontrak pembeli dan penjual mendapat hak yang dapat dipaksakan pemberlakuannya (*enforceable right*). Pembeli memiliki hak untuk mensyaratkan kinerja tertentu atas kontrak disamping itu penjual memiliki hak untuk meminta pembayaran sesuai dengan kemajuan proses yang menjadi bukti hak kepemilikan pembeli. Akibatnya , terjadi penjualan terus menerus selama pekerjaan berlangsung dan pendapatan harus diakui sesuai dengan itu. Metode ini harus digunakan perusahaan apabila estimasi kemajuan ke arah penyelesaian , pendapatan , serta biaya secara layak dapat di percaya dan semua syarat ini dipenuhi :

- 1) Kontrak itu secara jelas menetapkan hak – hak yang dapat dilaksanakan 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.

Terdapat dua pendekatan dalam metode presentase penyelesaian , yaitu :

- 1) Metode pendekatan fisik (*physical progress approach*) adalah metode pengakuan pendapatan yang diukur berdasarkan presentase kemajuan fisik yang dicapai dilapangan. Dengan pendekatan fisik ukuran dibuat berdasarkan hasil yang telah dicapai (*output measures*).
- 2) Metode pendekatan biaya terhadap biaya (*cost-to-cost method*) adalah metode pengakuan pendapatan yang diukur berdasarkan presentase selesai yang diperoleh dari besarnya biaya yang terjadi untuk mencapai tahap penyelesaian pekerjaan proyek. Perhitungan berdasarkan ukuran masukan (*input measures*) yaitu usaha – usaha dan biaya – biaya yang dikeluarkan dalam pelaksanaan pekerjaan suatu kontrak.

Berbagai metode telah digunakan dalam praktik penentuan tingkat kemajuan kearah penyelesaian (*extend of progress toward completion*) yang paling umum adalah metode biaya terhadap biaya (*cost-to-cost method*) yaitu tahapan penyelesaian yang ditentukan dengan cara membandingkan antara biaya yang telah dikeluarkan sampai dengan tanggal ini dan diestimasi untuk menyelesaikan proyek tersebut.

Tujuan dari semua metode tersebut adalah mengukur tingkat kemajuan dalam istilah biaya , unit , atau nilai tambah. Berbagai ukuran ini (biaya yang terjadi , jam kerja , jumlah lantai bangunan yang diselesaikan , dan sebagainya) diidentifikasi dan diklasifikasikan sebagai ukuran masukan (*input*) dan keluaran (*output*). Ukuran masukan atau *input measures* (biaya yang terjadi , jam kerja) dibuat sesuai dengan upaya yang dicurahkan dalam

satu kontrak. Ukuran keluaran atau *output measures* (dengan unit penyelesaian yang diukur dengan jumlah lantai yang diselesaikan , jumlah unit terpasang) dibuat menurut hasilnya.

Salah satu ukuran masukan populer yang digunakan untuk menentukan kemajuan kearah penyelesaian adalah dasar biaya terhadap biaya (*cost-to-cost basis*). Seperti yang ditunjukkan dalam rumus dibawah ini Donal E. Kieso (2015) dalam buku Akuntansi Intermediate jilid 2 edisi keduabelas , rumus presentase penyelesaian , pendapatan/laba kotor periode berjalan dan pendapatan/laba yang akan diakui adalah sebagai berikut :

$$\frac{\text{Biaya yang terjadi sampai tanggal ini}}{\text{Estimasi total biaya terkini}} = \text{Presentase Penyelesaian}$$

Rasio presentase biaya yang terjadi terhadap estimasi total biaya diterapkan pada total laba kotor atas kontrak tersebut untuk mendapatkan jumlah pendapatan atau laba kotor yang akan diakui sampai tanggal ini , dengan perhitungan :

$$\text{Presentase penyelesaian} \times \text{Estimasi total pendapatan (laba kotor)} = \text{Pendapatan (laba kotor) yang akan diakui sampai tanggal ini}$$

Untuk mengetahui jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui setiap periode , kita harus mengurangkan total pendapatan atau laba kotor yang diakui dalam periode – periode sebelumnya , seperti yang diperlihatkan dalam rumus berikut :

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

Dalam penyajiannya laporan keuangan untuk metode presentase penyelesaian menurut Kieso , baik piutang maupun persediaan terus tercatat dimana biasanya bila piutang dari suatu penjualan dicatat , maka diakui persediaan dihitung dua kali (perhitungan ganda). Selama umur kontrak , selisih antara kaum konstruksi dalam proses dan penagihan atas konstruksi dalam proses dilaporkan dineraca sebagai aktiva lancar bila jumlahnya didebet , dan sebagai kewajiban lancar jika jumlahnya dikredit.

Bila biaya – biaya yang terjadi ditambah laba kotor yang diakui sampai tanggal ini (saldo kontruksi dalam proses) melebihi penagihan , maka kelebihan ini dilaporkan sebagai aktiva lancar dengan judul biaya dan pengakuan laba yang melebihi penagihan. Bagian yang belum tertagih atas pendapatan yang diakui sampai tanggal ini dapat dihitung setiap saat dengan mengurangkan pengajuan tagihan sampai tanggal hari ini dari pendapatan yang diakui sampai tanggal ini.

Hal ini mungkin terjadi bahwa perusahaan sering kali mempunyai lebih dari satu proyek pada satu waktu. Apabila perusahaan mempunyai sejumlah proyek , serta biaya melebihi hasil penagihan atas beberapa kontrak dan hasil penagihan melebihi biaya kontrak lainnya , maka kontrak tersebut harus dipisahkan. Sisi aktiva hanya akan mencakup kontrak – kontrak dengan biaya dan laba yang diakui melebihi penagihan. Sementara sisi kewajiban hanya mencakup kontrak – kontrak dengan penagihan yang melebihi biaya dan laba yang diakui. Pengungkapan volume dalam penagihan dan biaya secara terpisah ini akan lebih baik daripada penyajian ikhtisar selisih bersih.

b. Metode pemulihan biaya (*cost recovery method*)

Metode ini dikenal sebagai metode pemulihan biaya (*cost recovery method*) atau metode laba nol (*cost-recovery method or zero-profit method*) yang tidak ada laba yang diakui sampai pembayaran kas oleh pembeli melebihi harga pokok yang dijual oleh penjual, sesudah biaya dipulihkan oleh penjual, setiap tambahan kas yang tertagih dimasukkan dalam laba, laporan laba rugi penjual untuk periode penjualan melaporkan pendapatan penjualan, harga pokok penjualan dan laba kotor. Walaupun selama tahap awal suatu kontrak sering terjadi hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, dimungkinkan entitas akan memulihkan biaya kontrak yang terjadi. Oleh karena itu, pendapatan kontrak diakui hanya sepanjang biaya yang terjadi diharapkan dapat dipulihkan. Disebabkan hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, maka tidak ada laba yang diakui.

Tetapi, walaupun hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, dimungkinkan total biaya kontrak melebihi total pendapatan kontrak. Dalam hal ini, setiap selisih lebih total biaya terhadap total pendapatan kontrak diakui segera sebagai beban. Biaya kontrak yang tidak mungkin dipulihkan diakui segera sebagai beban. Contoh keadaan yang menunjukkan pemulihan biaya kontrak yang terjadi tidak mungkin dilakukan dan yang berakibat biaya kontrak diakui segera sebagai beban termasuk dari :

- 1) Kontrak yang tidak sepenuhnya dapat dipaksakan, karena keabsahannya masih diragukan.
- 2) Kontrak yang penyelesaiannya bergantung pada hasil proses pengadilan atau legalisasi yang tertunda.
- 3) Kontrak yang berhubungan dengan property yang mungkin akan dimusnakan atau diambil alih.
- 4) Kontrak yang mana pelanggan tidak dapat memnuhi kewajibannya, atau

- 5) Kontrak yang mana kontraktor tidak dapat menyelesaikan kontrak atau memenuhi kewajiban sesuai kontrak.

Jika ketidakpastian yang menghalangi hasil kontrak dapat diestimasi secara andal tidak ada lagi, maka pendapatan dan beban yang berhubungan dengan kontrak konstruksi tersebut diakui masing – masing sebagai pendapatan dan beban dengan memperhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak pada tanggal akhir periode pelaporan (sesuai dengan metode presentase penyelesaian). Jadi, dengan menurut metode pemulihan biaya :

- 1) Pendapatan diakui sesuai dengan jumlah biayanya. Dengan demikian, tidak terdapat laba kotor yang akan diakui dalam laporan laba rugi komperensif hingga kontrak selesai. Jika ada kemungkinan bahwa harga perolehan kontrak akan melebihi jumlah pendapatan kontrak dalam kontrak konstruksi, maka taksiran rugi pada kontrak konstruksi segera diakui sebagai beban.
- 2) Entitas mengakumulasi biaya konstruksi dalam akun persediaan (kontruksi dalam proses – *Construction in Proses*) dan mengakumulasi termin pembayaran dalam akun kontra persediaan (tagihan atas kemajuan kontrak konstruksi – *Progress Billings on Construction Contract*)

2.5 Biaya

2.5.1 Pengertian Biaya

Secara umum biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan ekonomis yang dikeluarkan untuk memperoleh barang dan jasa. Menurut Hansen & Mowen (2009: 47) didefinisikan, biaya adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi, biaya dikatakan sebagai setara kas karena sumber nonkas dapat ditukar dengan barang atau jasa yang diinginkan. Menurut Carter and Usry (2009:30),

biaya adalah suatu nilai tukar, pengeluaran, atau pengorbanan yang dilakukan untuk menjamin perolehan manfaat. Dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan (IAI, 2012:12), beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aset atau terjadinya liabilitas yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal. Sedangkan dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan (IAI, 2012:13), definisi beban mencakup baik kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Biaya yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa meliputi : beban pokok penjualan, gaji, dan penyusutan. Beban tersebut biasanya berbentuk arus keluar atau berkurangnya aset seperti kas (dan setara kas), persediaan dan aset tetap.

2.5.2 Biaya Kontrak

Dalam suatu perusahaan konstruksi , biaya kontrak konstruksi merupakan suatu akun yang mempengaruhi kemajuan proyek yang sedang dijalankan dan mempengaruhi tingkat laba yang akan diperoleh oleh perusahaan itu sendiri. Menurut PSAK nomor 34 tahun 2015 biaya kontrak terdiri dari :

- a. Biaya yang berhubungan langsung dengan kontrak
- b. Biaya yang dapat diartibisikan pada aktivitas kontrak secara umum dan dapat dialokasikan pada kontrak.
- c. Biaya lain yang secara spesifik dapat ditagihkan ke pelanggan sesuai isi kontrak.

Biaya – biaya yang berhubungan langsung dengan kontrak termasuk

- a. Biaya pekerja lapangan
- b. Biaya bahan yang digunakan dalam dalam konstruksi
- c. Penyusutan sarana dan peralatan yang digunakan dalam kontrak
- d. Biaya pemindahan sarana , perlatan dan bahan – bahan dari dan ke lokasi pelaksanaan kontrak
- e. Biaya penyewaan sarana peralatan
- f. Biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan kontrak
- g. Estimasi biaya pembetulan dan jaminan pekerja , termasuk yang mungkin timbul selama masa jaminan
- h. Klaim dari pihak ke tiga

2.5.3 Pengakuan Pendapatan dan Beban Kontrak

Menurut PSAK nomor 34 tahun 2015 , jika hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal , maka pendapatan kontrak dan biaya kontrak yang berhubungan dengan kontrak konstruksu diakui masing – masing sebagai pendapatan dan beban dengan memperhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak tersebut segera diakui sebagai beban sesuai dengan paragraph 36. Pengakuan pendapatan dan beban dengan memperhatikan tahap penyelesaian suatu kontrak sering disebut sebagai metode presentase 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 diartibusikan menurut penyelesaian pekerjaan secara proposional. Metode ini memberikan informasi yang berguna mengenai cakupan aktivitas kontrak dan kinerja selama satu periode.

Dalam metode presentase penyelesaian pendapatan kontrak diakui sebagai pendapatan laba rugi pada periode akuntansi pekerjaan dilakukan. Biaya kontrak biasanya diakui sebagai beban dalam laba rugi pada periode akuntansi pekerjaan

yang berhubungan dilakukan. Namun , setiap ekspektasi selisih lebih total biaya kontrak terhadap total pendapatan kontrak segera diakui sebagai beban.

Kontraktor mungkin mempunyai biaya kontrak yang berhubungan dengan aktivitas masa depan kontrak tersebut. Biaya kontrak tersebut diakui sebagai aset jika kemungkinan besar biaya tersebut akan dipulihkan. Biaya tersebut mewakili jumlah yang dapat ditagih dari pelanggan dan sering digolongkan sebagai pekerjaan dalam proses.

2.6 Kerangka Berpikir

Berdasarkan landasan teori yang telah diuraian diatas , maka dapat digambarkan kerangka berpikir yang dapat menjelaskan hubungan variabel yang diteliti adalah sebagai berikut :



Keterangan :

Mengetahui penerapan pengakuan pendapatan perusahaan jasa konstruksi untuk menganalisis kesesuaian penerapan dengan PSAK Nomor 34.