

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Hasil - Hasil Penelitian Terdahulu

Sebelum membuat makalah ini, penulis telah mengadakan review penelitian sebelumnya agar penelitian ini lebih jelas arah dan tujuannya dan penulis dapat memperoleh gambaran tentang penelitian yang akan penulis lakukan.

Referensi penelitian berjudul Pengakuan Pendapatan Dengan Metode Persentase Penyelesaian Studi Kasus PT Aneka Alarm Prima Multiguna yang ditulis oleh Selviyana Hutami, Mahasiswi Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (2009). Penelitian bertujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh metode pengakuan pendapatan yang diterapkan oleh suatu perusahaan terhadap laba dalam pengerjaan proyek yang lebih dari satu periode akuntansi menurut PSAK 34. Metode penelitian yang digunakan adalah metode komparatif, dimana metode ini digunakan dalam penelitian karena dengan cara tersebut dapat dilakukan pengamatan terhadap konsekuensi-konsekuensi yang akan terjadi terhadap laba dalam laporan laba rugi selama dua periode akuntansi akibat dari penggunaan metode pengakuan pendapatan yang berbeda. Strategi penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah strategi penelitian deskriptif. Penelitian dilakukan di PT Aneka Alarm Prima Multiguna pada kasus proyek penarikan kabel fiber optik, dimana jangka waktu proyek terjadi pada dua periode akuntansi. Setelah dilakukan penelitian dapat disimpulkan bahwa pada kasus tersebut penggunaan metode pengakuan pendapatan yang dipilih perusahaan yaitu metode persentase penyelesaian sudah tepat sesuai dengan PSAK 34 karena lebih menguntungkan perusahaan dari segi perpajakan maupun laba tiap tahunnya yang terdistribusi secara proporsional dibandingkan bila perusahaan menggunakan metode pengakuan pendapatan kontrak selesai.

Referensi penelitian berikutnya berjudul Analisis Penerapan PSAK 34 (Revisi 2010) Atas Pengakuan Pendapatan dan Biaya Pada PT IKPT yang ditulis oleh Muhammad Enstein Widodo dengan penelitian lebih khusus bertujuan memperoleh pengertian dan gambaran mengenai kesesuaian penerapan PSAK No. 34 (Revisi 2010) dalam melakukan pencatatan kontrak jangka panjang pada perusahaan konstruksi yang memiliki lingkup kerja *Engineer, Procurement, dan Construction* (EPC) melalui studi kasus PT. IKPT. Jenis penelitian yang digunakan adalah kualitatif. Penulis menggunakan metode observasi langsung dan wawancara dalam melakukan penelitian ini sehingga data yang diperoleh lebih mudah untuk proses analisis mengenai metode apa yang digunakan oleh PT IKPT dalam mengakui pendapatan dan biaya. Diketahui bahwa PT IKPT menerapkan metode *cost approach* dalam proses pengakuan pendapatan dan biayanya, dengan alasan kemudahan dalam pencatatannya dan keterkaitannya terhadap bidang pekerjaan PT IKPT sebagai kontraktor EPC. Dalam hal penerapan aturan pencatatan akuntansi yang telah diatur dalam PSAK No. 34 (Revisi 2010), PT IKPT mengacu kepadanya dengan menerapkan metode *percentage of completion method* dan juga tidak ditemukan adanya perbedaan yang berpengaruh signifikan atas PSAK No. 34 dari Revisi 1994 ke Revisi 2010.

Selain itu, peneliti juga mengambil referensi dari jurnal ilmiah akuntansi yang berjudul “Penerapan Akuntansi Kontrak Konstruksi (PSAK No. 34) Dalam Penyajian Laporan Keuangan pada CV. Wahanan Karya Indonesia“ oleh Irma Nababan (2009).

Penelitian ini ditujukan untuk mengetahui persoalan utama dalam akuntansi kontrak konstruksi adalah alokasi pendapatan kontrak dan biaya kontrak pada periode dimana pekerjaan dilaksanakan.

Dari penelitian yang dilakukan dapat ditarik kesimpulan bahwa penting untuk memberikan informasi mengenai penerapan PSAK No. 34 secara jelas dan tepat guna menyusun laporan keuangan perusahaan dan juga mengenai metode pengakuan dan pengukuran pendapatan dan biaya yang dipergunakan perusahaan.

Referensi dan jurnal ilmiah akuntansi berikutnya berjudul “Penerapan PSAK No. 34 Tentang Akuntansi Kontrak Kontruksi pada PT. Nindya Karya (Persero) Cabang Sumatera Utara “ oleh Reinold Tampubolon (2010).

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh gambaran tentang akuntansi kontrak konstruksi pada PT. Nindya Karya (Persero) Cabang Sumatera Utara dalam pengakuan dan pengukuran pendapatan, biaya, dan laba dan membandingkannya dengan akuntansi kontrak konstruksi pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 34 dalam pengakuan dan pengukuran pendapatan, biaya, dan laba.

Dari penelitian yang dilakukan dapat ditarik kesimpulan bahwa Penerapan PSAK No. 34 pada PT. Nindya Karya (Persero) Cabang Sumatera Utara masih memiliki beberapa kelemahan antara lain yaitu pada saat penentuan persentase penyelesaian adanya bahan-bahan yang belum terpasang dan uang muka kepada sub kontraktor dimasukkan kedalam perhitungan tingkat penyelesaian. Dari hasil penelitian ini sebaiknya perusahaan membuat kebijakan akuntansi kontrak konstruksi dalam catatan atas laporan keuangan sebagai pedoman dalam mengakui pendapatan, biaya, dan laba sesuai dengan PSAK No. 34 dan sebaiknya perusahaan menggunakan pencatatan yang lazim digunakan pada perusahaan konstruksi.

2.2 Laporan Keuangan

Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011:5), laporan keuangan adalah sarana utama dimana sebuah perusahaan mengkomunikasikan informasi keuangan kepada orang luar. Pernyataan ini memberikan sejarah perusahaan yang diukur dalam hal uang. Laporan yang sering diberikan adalah sebagai berikut:

1. Laporan posisi keuangan (*The statement of financial position*)
2. Laporan laba rugi atau laporan pendapatan komprehensif (*The income statement or statement of comprehensive income*)
3. Laporan arus kas (*The statement of cash flow*)
4. Laporan perubahan ekuitas (*The statement of changes equity*)

Untuk memenuhi tujuan yang menyediakan informasi berorientasi pengguna, laporan keuangan harus memiliki karakteristik kualitatif yang memadai. Kerangka kerja ini menetapkan empat karakteristik kualitatif pokok, yaitu:

1. *Understandability*
2. *Relevance*
3. *Reliability*
4. *Comparability*

2.2.1 *Understandability*

Menurut Prihadi (2011:17), *understandability* dilakukan perusahaan dengan klasifikasi dan informasi dengan cara tertentu. Tetap ada asumsi bahwa pembaca laporan keuangan memiliki pengetahuan tertentu tentang laporan keuangan dan aktivitas bisnis. Untuk dapat meningkatkan kriteria *understandability*, informasi disajikan dengan cara diklarifikasi, dan disajikan secara konsisten dan jelas.

2.2.2 *Relevance*

Menurut Nelson Lam & Peter Lau (2009:24), informasi hanya dapat berguna apabila relevan dengan pengambilan keputusan kebutuhan pengguna. Informasi memiliki kualitas relevansi ketika mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna dengan:

1. Membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, sekarang, atau masa depan.
2. Konfirmasi atau mengoreksi evaluasi masa lalu mereka.

2.2.3 Reliability

Menurut Nelson Lam & Peter Lau (2009:24), informasi dapat berguna hanya jika hal ini juga dapat diandalkan untuk para pengguna. Informasi memiliki kualitas keandalan apabila:

1. Terbebas dari kesalahan material dan bias.
2. Dapat diandalkan oleh pengguna untuk merepresentasikan dengan tepat bahwa yang baik dimaksudkan untuk merepresentasikan atau dapat diharapkan untuk merepresentasikan.

2.2.4 Comparability

Menurut Prihadi (2011:16), *Comparability* berarti laporan keuangan dapat dibandingkan satu sama lain. Perusahaan A yang menggunakan LIFO dalam sistem persediaannya akan tidak dapat dibandingkan dengan perusahaan B yang menggunakan FIFO. Komparabilitas akan menempati prioritas penting pada posisi analisis antarperusahaan. Apabila komparabilitas dituntut untuk satu perusahaan dalam kurun waktu, maka yang diperlukan adalah *consistency* (konsistensi). Agar dapat diperbandingkan, laporan keuangan sebuah perusahaan tahun 2010 dengan tahun 2009, harus menggunakan metode yang sama.

2.3 Pendapatan

2.3.1 Pengertian Pendapatan

Pendapatan adalah sesuatu yang sangat penting dalam setiap perusahaan. Tanpa adanya pendapatan, sangat tidak mungkin didapat penghasilan atau *earnings* dari suatu perusahaan. Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dikenal atau disebut penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa.

Pengertian pendapatan menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011:955) adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi selama satu periode yang timbul dalam aktivitas normal suatu entitas ketika arus masuk mengakibatkan kenaikan ekuitas, selain kenaikan yang berkaitan dengan kontribusi dari peserta ekuitas.

Pendapatan hanya meliputi arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang diterima dan dapat diterima oleh entitas itu sendiri. Dalam hubungan keagenan, arus masuk bruto manfaat ekonomi mencakup jumlah yang ditagih untuk kepentingan principal dan tidak mengakibatkan kenaikan ekuitas entitas. Jumlah yang ditagih atas nama principal bukan merupakan pendapatan, sebaliknya, pendapatan adalah jumlah komisi yang diterima.

2.3.2 Sumber Pendapatan

Pendapatan adalah sumber pemasukan perusahaan yang berasal dari kegiatan utama perusahaan. Kegiatan utama yang dimaksud adalah kegiatan dagang, barang atau jasa, dan juga manufaktur. Dengan begitu, perusahaan akan menerima pendapatan dari kegiatan utama tersebut untuk kelangsungan hidup dari perusahaan terkait.

Melalui PSAK 23 revisi 2009 (2009:33), IAI mengungkapkan sumber-sumber pendapatan adalah sebagai berikut:

1. Penjualan barang
2. Penjualan jasa, dan
3. Penggunaan aset entitas oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen.

2.3.3 Pengukuran Pendapatan

Jumlah pendapatan yang diperoleh karena adanya transaksi dari kegiatan perusahaan yang biasanya ditentukan oleh kesepakatan antara penjual dan pembeli suatu aset berupa barang atau jasa, atau yang lainnya.

Untuk mengukur jumlah pendapatan tersebut, PSAK 23 revisi 2009 (2009:8) yang dikeluarkan oleh IAI mengungkapkan bahwa pengukuran pendapatan adalah sebagai berikut:

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

Nilai wajar yang dimaksud diatas menurut PSAK 23 revisi 2009 (2009:6) adalah jumlah dimana suatu aset dapat dipertukarkan atau suatu liabilitas diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (*arm's length transaction*).

Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima oleh entitas dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan entitas.

2.3.4 Pengakuan Pendapatan

Pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan transaksi tersebut akan memperoleh sebuah entitas. Pengakuan adalah proses untuk mencatat atau memasukkan secara formal suatu pos dalam akun dan laporan keuangan entitas. Pengakuan ini meliputi penjelasan suatu pos baik dengan kata-kata maupun angka, dan itu termasuk dalam angka total laporan keuangan.

Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011:954) menjelaskan prinsip pengakuan pendapatan menunjukkan bahwa pendapatan diakui apabila

kemungkinan besar manfaat ekonomi akan mengalir ke perusahaan dan manfaat dapat diukur dengan andal.

Empat transaksi pengakuan pendapatan telah diakui sesuai dengan prinsip berikut ini:

- a. Perusahaan mengakui pendapatan dari penjualan produk pada tanggal penjualan. Tanggal ini biasanya diartikan sebagai tanggal pengiriman ke pelanggan.
- b. Perusahaan mengakui pendapatan dari jasa yang diberikan, pada saat jasa telah dilakukan dan ditagih.
- c. Perusahaan mengakui pendapatan dari perijinan orang lain untuk menggunakan aset perusahaan, seperti bunga, sewa, dan royalti, seiring berjalannya waktu atau sebagai aset yang digunakan.
- d. Perusahaan mengakui pendapatan dari membuang aset selain produk pada tanggal penjualan.

Keuntungan (bila dibedakan dengan pendapatan) biasanya berasal dari transaksi dan peristiwa lain yang tidak melibatkan “proses menghasilkan laba”. Untuk pengakuan keuntungan, status dihasilkan biasanya kurang signifikan dibandingkan status direalisasi atau dapat direalisasi. Keuntungan biasanya diakui pada saat penjualan aktiva, disposisi kewajiban, atau ketika harga aktiva tertentu berubah.

Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011:956) menjelaskan tentang pengakuan pendapatan pada transaksi penjualan produk:

1. *Revenue recognition at point of sale.*
2. *Revenue recognition for long-term contracts (construction).*
3. *Revenue recognition for services.*
4. *Revenue recognition for multiple-deliverable arrangements.*

2.3.5 *Revenue Recognition at Point of Sale*

Dua masalah yang harus diatasi dalam akuntansi untuk transaksi penjualan, yaitu:

- a. *Measurement of sales revenue.*
- b. *Recognition of sales revenue.*

2.3.6 *Revenue Recognition for Long-Term Contracts (Construction)*

Pada umumnya pengakuan pendapatan pada saat penjualan (penyerahan) digunakan karena sebagian besar ketidakpastian mengenai proses menghasilkan laba dan harga pertukaran sudah diketahui. Akan tetapi, dalam situasi tertentu pendapatan diakui sebelum penyelesaian dan penyerahan. Contohnya adalah akuntansi kontrak konstruksi jangka panjang yang menggunakan metode persentase penyelesaian.

Ada dua metode akuntansi yang sangat berbeda untuk kontrak konstruksi jangka panjang yang diakui oleh profesi akuntansi.

A. *Percentage of Completion Method*

Menurut Stice, E. K., Stice, J. D., & Skousen, K. F. (2010:404), konsep umum persentase penyelesaian adalah sebagai berikut. Dalam metode persentase penyelesaian, perusahaan mengakui pendapatan dan biaya pada kontrak karena berlangsung menuju penyelesaian daripada menunda pengakuan item ini sampai kontrak selesai. Jumlah pendapatan yang diakui setiap periode berdasarkan beberapa ukuran kemajuan menuju penyelesaian. Ini memerlukan perkiraan biaya yang belum akan dikeluarkan. Perubahan estimasi biaya masa depan timbul secara normal, dan penyesuaian yang diperlukan dibuat pada tahun perkiraan yang direvisi. Dengan demikian, pendapatan dan biaya harus diakui pada tahun tertentu dan dipengaruhi oleh pendapatan dan biaya yang sudah diakui. Sebagai pekerjaan yang sedang berlangsung di dalam kontrak, biaya yang terjadi dibebankan pada

persediaan. Jumlah laba yang diperoleh setiap periode juga dibebankan ke akun aset. Dengan demikian akun persediaan yang dinilai berdasarkan nilai realisasi bersih.

Metode persentase penyelesaian (*percentage of completion method*) mengakui pendapatan, biaya, dan laba kotor sesuai dengan tercapainya kemajuan ke arah penyelesaian kontrak jangka panjang. Menunda pengakuan pos-pos ini sampai seluruh kontrak diselesaikan berarti salah menyajikan upaya (biaya) dan pencapaian (pendapatan) dalam periode akuntansi interim. Untuk menerapkan metode persentase penyelesaian, perusahaan harus mempunyai beberapa dasar atau standar untuk mengukur kemajuan ke arah penyelesaian pada tanggal interim tertentu.

Ada dua pendekatan dalam metode persentase penyelesaian yang dapat digunakan untuk mengakui pendapatan, yaitu:

1. Pendekatan fisik
2. Pendekatan biaya

Pendekatan fisik merupakan perhitungan pengakuan pendapatan berdasarkan metode persentase penyelesaian fisik menggunakan kemajuan fisik dalam mengakui pendapatan yang persentasenya ditentukan berdasarkan opname lapangan yang dilakukan oleh petugas lapangan. Taksiran penyelesaian kemajuan fisik yang dilakukan berdasarkan opname lapangan tidak menjamin keakuratan penilaian sehingga menyebabkan ketidaksesuaian perkiraan persentase penyelesaian menurut pengawas lapangan dengan perkiraan menurut perusahaan. Selain itu pada pendekatan ini besarnya pendapatan yang diakui hanya didasarkan pada kemajuan fisik semata tanpa memperhatikan besarnya biaya yang terjadi atau usaha yang telah dicurahkan atau dikeluarkan untuk mencapai tahap penyelesaian pekerjaan proyek dalam proyek berjalan. Dalam pendekatan ini biaya yang terjadi tidak dapat diatribusikan pada tahap penyelesaian proyek dalam mengakui pendapatan proyek periode berjalan, yang menyebabkan pendapatan,

beban dan laba konstruksi yang dilaporkan tidak dapat diatribusikan menurut persentase penyelesaian pekerjaan kontrak secara proporsional.

Menurut Steven. M Bragg, metode *cost to cost* adalah metode persentase penyelesaian yang digunakan untuk menentukan tingkat kemajuan penyelesaian kontrak. Rasio biaya yang terjadi dari awal proyek sampai akhir periode berjalan untuk estimasi biaya total proyek yang diterapkan pada harga kontrak untuk menentukan pendapatan total kontrak yang diperoleh sampai saat ini. Penelitian mengenai kontrak konstruksi yang dilakukan oleh I Made Narsa (1999:84-102) dengan judul “Pendekatan Integrasi dengan Basis Biaya Elementer: Alternatif Pengakuan Pendapatan Dalam Konstruksi Jangka Panjang”, mengemukakan bahwa terdapat kelemahan dalam metode persentase dengan pendekatan fisik, yaitu jika terjadi perubahan taksiran total biaya, maka semua pendapatan yang sudah diakui pada tahun-tahun sebelumnya ikut dikoreksi. Selanjutnya, besarnya pendapatan yang diakui pada periode berjalan kurang *responsive*, karena dalam pendekatan fisik, aspek biaya diabaikan, sehingga pendapatan yang diakui juga kurang mencerminkan performa yang sebenarnya.

Untuk perhitungan persentase penyelesaian dengan pendekatan biaya, salah satu metodenya adalah dengan *cost-to-cost basis*. Menurut Kieso, Weygandt, dan Warfield (2011:968) rumusan dari *cost-to-cost basis* adalah sebagai berikut:

$$\frac{\text{Biaya yang terjadi sampai saat ini}}{\text{Estimasi total biaya terkini}} = \text{Persentase penyelesaian}$$

Persentase yang didapatkan dari perhitungan biaya yang terjadi atas total biaya selanjutnya digunakan dalam menentukan pengakuan atas pendapatan dan laba kotor.

*Persentase penyelesaian x Estimasi total pendapatan (atau laba kotor) =
Pendapatan (atau laba kotor) yang akan diakui sampai tanggal ini*

Untuk mengetahui jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui setiap periode dapat diperoleh dengan cara:

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

B. Cost Recovery (Zero-Profit) Method

Digunakan saat kriteria untuk menggunakan *percentage of completion* tidak terpenuhi atau ketika ada bahaya yang melekat dalam kontrak diluar normal, resiko bisnis yang berulang-ulang.

Dua jenis kerugian yang dapat menjadi nyata dalam kontrak jangka panjang:

1. Rugi pada periode berjalan dengan kontrak yang menguntungkan.

Kondisi ini muncul ketika pada saat konstruksi ada peningkatan yang signifikan dalam estimasi total biaya kontrak, tetapi peningkatan tersebut tidak menghilangkan semua keuntungan yang ada dalam kontrak. Menurut *percentage of completion method*, kenaikan estimasi biaya membutuhkan sebuah penyesuaian pada saat periode berjalan, terlebih laba kotor yang diakui pada proyek periode sebelumnya. Perusahaan mencatat penyesuaian ini sebagai kerugian pada periode berjalan karena merupakan perubahan estimasi akuntansi.

2. Kerugian pada kontrak yang tidak menguntungkan.

Perkiraan biaya pada akhir periode berjalan dapat menunjukkan bahwa kerugian akan berakibat pada saat penyelesaian kontrak. Pada *percentage of completion* dan *cost recovery method*, perusahaan harus

mengakui pada periode berjalan hilangnya seluruh kontrak yang diharapkan.

2.3.7 Pengakuan Pendapatan untuk Layanan/Servis (*Revenue Recognition for Services*)

Kontrak Servis mengikuti kriteria yang sama dengan kontrak jangka panjang, yaitu untuk mengakui pendapatan:

- a. Harus dapat diukur dengan andal
- b. Manfaat ekonomi yang besar kemungkinan
- c. Tingkat penyelesaian harus dapat diukur dengan andal, dan
- d. Biaya harus andal

Pada saat jasa diberikan dengan melakukan lebih dari satu tindakan, pendapatan harus diakui sebagai berbagai tindakan yang membentuk seluruh transaksi yang terjadi. Metode ini dapat diterapkan dengan cara yang sedikit berbeda dengan tiga rangkaian dari keadaan yang berbeda:

1. Sejumlah tindakan tertentu yang identik atau mirip. Jumlah yang sama dari pendapatan dicatat untuk setiap tindakan yang diharapkan akan dilakukan. Contohnya, pengolahan bankir hipotek bulanan adalah sebuah aplikasi yang tepat untuk metode ini.
2. Sejumlah tindakan tertentu yang didefinisikan tetapi tidak identik. Pendapatan yang diakui berdasarkan metode persentase penyelesaian dengan menggunakan beberapa ukuran yang sesuai, seperti biaya yang dikeluarkan untuk biaya total untuk menentukan persentase penyelesaian. Misalnya, sebuah sekolah korespondensi yang menyediakan evaluasi kemajuan, pelajaran, dan ujian mungkin menggunakan metode ini.
3. Sejumlah tindakan yang tidak ditentukan identik atau tindakan yang sama dengan periode tetap untuk kinerja. Pendapatan diakui dengan metode

garis lurus selama periode tertentu, kecuali jika ada bukti bahwa metode lain yang lebih mencerminkan pola kinerja. Keanggotaan dua tahun dimana fasilitas grup kesehatan yang tersedia untuk penggunaan anggota sepanjang masa adalah contoh aplikasi yang sesuai dari metode garis lurus.

2.3.8 Pengakuan Pendapatan untuk Beberapa Pengaturan Penyampaian (*Revenue Recognition for Multiple Deliverable Arrangements*)

Pada umumnya, semua unit dalam *multiple deliverable arrangements* (berbagai penyampaian dalam suatu pengaturan) dianggap unit terpisah dari akuntansi, dengan ketentuan:

1. Barang yang disampaikan memiliki nilai kepada pelanggan dengan cara berdiri sendiri.
2. Pengaturan mencakup hak umum pembelian relatif terhadap item yang disampaikan.
3. Pengiriman atau kinerja dari item yang tidak terkirim dianggap mungkin dan secara substansial dalam pengendalian penjual.

2.4 Kontrak Berbasis Pengakuan Pendapatan

Menurut Steven M. Mintz (2009) dalam jurnalnya yang berjudul “*Proposed Changes in Revenue Recognition Under US GAAP and IFRS: Certified Public Accountant*” mengatakan bahwa kontrak didefinisikan sebagai perjanjian antara dua pihak atau lebih yang menimbulkan hak dan kewajiban yang berlaku. Kontrak tersebut tidak perlu secara tertulis untuk dianggap sebagai kontrak. Pelanggan adalah pihak yang memiliki kontrak dengan suatu entitas untuk memperoleh barang atau jasa dari penjual.

Pengakuan pendapatan berfokus kepada perubahan dalam hak dan kewajiban dibawah kontrak antara pelanggan dan penjual. Hasil dari janji hak pelanggan adalah untuk menyediakan uang tunai atau pertimbangan lain untuk entitas, sedangkan hasil dari janji kewajiban entitas mentransfer aktiva kepada

pelanggan. Pendapatan diakui ketika kenaikan aset kontrak, penurunan kontrak kewajiban, atau beberapa kombinasi dari keduanya. Hal ini terjadi ketika suatu entitas memenuhi kewajiban dalam kontrak.

Meskipun pendapatan dapat diakui pada awal kontrak jika pengukuran hak entitas melebihi kewajibannya, usulan tersebut akan menghalangi pengakuan aktiva kontrak dan pendapatan di awal kontrak. Pendapatan diakui hanya jika penjual memenuhi kinerja obligasi/kewajiban dibawah kontrak yang tidak terjadi pada satu hari, tetapi selama masa kontrak.

2.5 Prinsip Penandingan (*The Matching Principle*)

Prinsip penandingan (*matching principle*) menganggap bahwa beban diakui dalam periode yang sama dengan pendapatan yang terkait. Prinsip penandingan menyatakan bahwa beban-beban harus diakui dalam periode yang sama sebagai satu kesatuan dengan pendapatan. Menurut Belkaoui (2004:221) hubungan antara pendapatan dan beban dalam *matching principle* tergantung kepada salah satu dari 4 kriteria berikut ini:

1. Penandingan langsung dari beban yang terpakai (*expired cost*) dengan suatu pendapatan (misalnya, COGS dikaitkan dengan penjualan terkait)
2. Penandingan langsung dari beban yang telah terpakai pada periode tersebut (misalnya, gaji karyawan untuk periode tersebut)
3. Alokasi beban sepanjang periode yang memperoleh manfaat (misalnya adalah depresiasi)
4. Menjadikan beban semua biaya lain dalam periode terjadinya, kecuali jika dapat ditunjukkan bahwa biaya tersebut masih memiliki manfaat di masa mendatang.

Berdasarkan empat kriteria diatas dapat disimpulkan bahwa yang dapat ditandingkan dengan pendapatan periode berjalan adalah beban yang telah terpakai (*expired cost*) dan menciptakan hasil dan manfaat untuk mendapatkan pendapatan. Sedangkan untuk beban yang belum terpakai akan dicatat sebagai

aktiva tidak akan dicantumkan atau ditandingkan dengan pendapatan sebagai beban periode berjalan. Beban yang belum terpakai tersebut baru akan dibebankan ke pendapatan pada periode di masa yang akan datang pada saat terciptanya suatu manfaat.

2.6 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No. 34) Tentang Akuntansi Kontrak Kontruksi

2.6.1 Definisi

Menurut PSAK 34 (Revisi 2010), Kontrak Konstruksi adalah 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 pokok penggunaan. 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 ketentuan-ketentuan kenaikan biaya. Kontrak Biaya-Plus adalah kontrak konstruksi yang mana kontraktor mendapatkan penggantian untuk biaya-biaya yang telah diizinkan atau telah ditentukan, ditambah imbalan dengan persentase terhadap biaya atau imbalan tetap.

Dalam pernyataan ini, kontrak konstruksi meliputi:

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

2.6.2 Penyatuan dan Segmentasi Kontrak Konstruksi

Jika suatu kontrak mencakup sejumlah aset, konstruksi dari setiap aset diperlakukan sebagai suatu kontrak konstruksi yang terpisah jika:

- (a) Proposal terpisah telah diajukan untuk setiap aset.
- (b) Setiap aset telah dinegosiasikan secara terpisah serta kontraktor dan pelanggan dapat menerima atau menolak bagian kontrak yang berhubungan dengan masing-masing aset tersebut.
- (c) Biaya dan pendapatan masing-masing aset dapat diidentifikasi.

Suatu kelompok kontrak, dengan satu pelanggan atau beberapa pelanggan, diperlakukan sebagai satu kontrak konstruksi jika:

- (a) Kelompok kontrak tersebut dinegosiasikan sebagai satu paket.
- (b) Kontrak-kontrak tersebut berhubungan erat sekali, sebetulnya kontrak tersebut merupakan bagian dari satu proyek tunggal dengan suatu margin laba.
- (c) Kontrak-kontrak tersebut dilaksanakan secara serentak atau secara berkesinambungan.

2.6.3 Pendapatan Kontrak

Pendapatan kontrak di dalam suatu kontrak konstruksi terdiri dari dua komponen menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2010:11:34.4), yaitu:

- (a) Jumlah pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak.
- (b) Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak, klaim, dan pembayaran insentif:
 - (i) Sepanjang hal ini memungkinkan untuk menghasilkan pendapatan.
 - (ii) 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 dimana kontrak pertama kali disetujui.
- (b) Jumlah pendapatan yang disetujui dalam kontrak harga tetap dapat meningkat karena ketentuan-ketentuan kenaikan biaya.
- (c) Jumlah 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.

2.6.4 Biaya Kontrak

Menurut Carter dan Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2006:29), biaya adalah sebagai nilai tukar, pengeluaran, pengorbanan, untuk memperoleh manfaat. Dalam akuntansi keuangan, pengeluaran atau pengorbanan pada saat akuisisi diwakili oleh penyusutan saat ini atau di masa yang akan datang dalam bentuk kas atau aktiva lain.

Sedangkan menurut Hansen dan Mowen, diterjemahkan oleh Fitriasari, D. (2006:40), biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi.

Biaya dalam suatu kontrak konstruksi terdiri dari beberapa macam, yaitu:

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

Biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak konstruksi adalah sebagai berikut:

- (a) Biaya pekerja lapangan, termasuk penyelia.
- (b) Biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi.
- (c) Penyusutan sarana dan peralatan yang digunakan dalam kontrak.
- (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 ini dapat dikurangi dengan penghasilan yang bersifat *insidental* yaitu penghasilan yang tidak termasuk dalam pendapatan kontrak, misalnya penghasilan dari penjualan kelebihan bahan dan pelepasan sarana dan peralatan pada akhir kontrak.

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 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. Didalam PSAK 34 sebelum revisi 2010, yaitu tahun 1994 tidak mengatur biaya pinjaman tersebut.

Biaya-biaya yang secara spesifik dibebankan kepada pelanggan sesuai dengan persyaratan kontrak dapat mencakup beberapa biaya administrasi umum dan biaya pengembangan yang penggantiannya ditentukan dalam persyaratan kontrak. Hal ini juga tidak diatur di dalam PSAK 34 tahun 1994.

Biaya-biaya yang tidak dapat didistribusikan pada aktivitas kontrak atau tidak dapat dialokasikan pada suatu kontrak dikeluarkan dari biaya kontrak konstruksi. Biaya-biaya tersebut termasuk:

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

2.6.5 Pengakuan Pendapatan dan Beban Kontrak

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 ekonomik 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 metode persentase penyelesaian, pendapatan kontrak diakui sebagai pendapatan dalam laba rugi pada periode akuntansi dimana pekerjaan dilakukan.

Biaya kontrak biasanya diakui sebagai beban dalam laba rugi pada periode akuntansi dimana pekerjaan yang berhubungan dilakukan.

Suatu kontraktor mungkin mempunyai biaya kontrak yang berhubungan dengan aktivitas masa depan pada 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.

Tahap penyelesaian suatu kontrak dapat ditentukan dalam berbagai cara. Entitas menggunakan metode yang mengukur secara andal pekerjaan yang dilakukan. Bergantung pada sifat kontrak, metode tersebut antara lain:

- (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.

Pemabayaran berkala dan uang muka yang diterima dari pelanggan sering kali tidak mencerminkan tahap penyelesaian.

Jika tahap penyelesaian ditentukan dengan memperhatikan biaya kontrak yang terjadi pada saat ini, maka hanya biaya kontrak yang mencerminkan pekerjaan yang dilaksanakan dimasukkan dalam biaya. Biaya-biaya yang tidak termasuk, misalnya:

- (a) Biaya kontrak yang berhubungan dengan aktivitas masa depan kontrak, seperti biaya bahan yang telah dikirim ke lokasi atau dimaksudkan untuk penggunaan dalam suatu kontrak tetapi dalam belum dipasang, digunakan atau diaplikasikan selama pelaksanaan kontrak, kecuali bahan tersebut telah dibuat secara khusus untuk keperluan kontrak tersebut.
- (b) Pembayaran yang dibayarkan ke subkontraktor sebagai uang muka atas pekerjaan yang dilaksanakan dalam subkontrak tersebut.

Jika hasil kontrak konstruksi tidak dapat diestimasi secara andal, maka:

- (a) Pendapatan diakui hanya sebesar biaya yang telah terjadi sepanjang biaya tersebut diperkirakan dapat dipulihkan.
- (b) Biaya kontrak diakui sebagai beban pada periode terjadinya.

Selama tahap awal suatu kontrak sering terjadi hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal. Walaupun demikian, dimungkinkan entitas akan memulihkan biaya kontrak yang terjadi. Oleh karena itu, pendapatan kontrak diakui hanya sepanjang biaya yang terjadi yang diharapkan dapat dipulihkan. Disebabkan hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, maka tidak ada laba yang diakui. Namun, walaupun hasil kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, dimungkinkan total biaya kontrak melebihi total pendapatan kontrak.

Biaya kontrak yang tidak mungkin dipulihkan diakui segera sebagai beban. Contoh keadaan yang menunjukkan pemulihan biaya kontrak yang terjadi tidak mungkin dilakukan dan berakibat biaya kontrak diakui segera sebagai beban termasuk biaya dari:

- (a) Kontrak yang tidak sepenuhnya dapat dipaksakan, karena keabsahannya masih diragukan.
- (b) Kontrak yang penyelesaiannya bergantung pada hasil proses pengadilan atau legislasi yang tertunda.
- (c) Kontrak yang berhubungan dengan properti yang mungkin akan dimusnahkan atau diambil alih.
- (d) Kontrak yang mana pelanggan tidak dapat memenuhi kewajibannya.
- (e) Kontrak yang mana kontraktor tidak dapat menyelesaikan kontrak atau memenuhi kewajiban sesuai kontrak.

Menurut Anis Chariri dan Imam Ghozali (2005:199), pengukuran pendapatan dapat didasarkan pada *historical cost*, *replacement cost*, dan *cash equivalent*. Pada umumnya pengukuran beban dengan menggunakan metode *historical cost* lebih sering digunakan yaitu pengukuran beban dengan berdasarkan jumlah rupiah yang dikeluarkan pada saat barang dan jasa diperoleh.

2.6.6 Pengakuan Taksiran Rugi

Jika kemungkinan besar terjadi bahwa total biaya kontrak akan melebihi total pendapatan kontrak, maka taksiran rugi segera diakui sebagai beban menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2010:36:34.13)

2.6.7 Perubahan Estimasi

Metode persentase penyelesaian diterapkan secara kumulatif dalam setiap periode akuntansi terhadap estimasi pendapatan kontrak dan biaya kontrak menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2010:38:34.13). Oleh karena itu, pengaruh perubahan dalam estimasi pendapatan kontrak atau biaya kontrak, atau pengaruh perubahan estimasi dari hasil kontrak, dipertanggungjawabkan sebagai perubahan dalam estimasi akuntansi. Perubahan estimasi digunakan sebagai dasar dalam penentuan jumlah pendapatan dan beban yang diakui dalam laba rugi pada periode saat perubahan tersebut terjadi dan periode selanjutnya.

2.6.8 Pembayaran Kontrak Konstruksi

Menurut Asiyanto (2003:101), didalam pelaksanaan suatu proyek, dikenal adanya bermacam-macam kontrak ditinjau dari cara penghitungannya, yaitu:

a. Kontrak *cost plus fee*

Kontrak tipe ini, nilai kontraknya tidak ditentukan secara pasti, tetapi disesuaikan dengan realisasi biaya yang terjadi kemudian ditambah dengan *fee* tertentu sesuai kesepakatan, untuk kesepakatan kontraktor.

b. Kontrak *lump sum*

Nilai kontrak dipatok sebesar nilai tertentu sesuai kontrak yang ditandatangani. Nilai kontrak adalah tetap dan tidak dapat berubah dengan alasan apapun, kecuali ada perubahan gambar desain atau spesifikasi yang diberikan *owner*.

c. Kontrak *unit price*

Menurut jenis kontrak ini, yang mengikat adalah unit *pricenya*, sedang *quantity* nya pada saat tender diberikan, dan realisasinya pada saat pembayaran diukur bersama-sama.

Menurut Asiyanto (2003:51), cara pembayaran yang telah ditetapkan dalam suatu kontrak konstruksi sangat menentukan realisasi penerimaan. Jenis-jenis pembayaran proyek konstruksi adalah:

- a. Pembayaran dengan uang muka atau tanpa uang muka.
- b. Pembayaran bulanan
- c. Pembayaran termin
- d. Pembayaran sekali di akhir.

2.6.9 Pengungkapan

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2010:38:34.13) Entitas mengungkapkan:

- (a) Jumlah pendapatan kontrak yang diakui sebagai pendapatan pada periode.
- (b) Metode yang digunakan untuk menentukan pendapatan kontrak yang diakui pada periode.
- (c) Metode yang digunakan untuk menentukan tahap penyelesaian kontrak.

Entitas mengungkapkan hal-hal berikut untuk pekerjaan dalam proses penyelesaian pada akhir periode pelaporan:

- (a) Jumlah agregat biaya yang terjadi dan laba yang diakui (dikurangi kerugian yang diakui) sampai tanggal pelaporan.
- (b) Jumlah uang muka yang diterima.
- (c) Jumlah retensi.

Retensi adalah jumlah termin yang tidak dibayar hingga pemenuhan kondisi yang ditentukan dalam kontrak untuk pembayaran jumlah tersebut atau hingga telah diperbaiki. Termin adalah jumlah yang ditagih untuk pekerjaan yang dilakukan dalam suatu kontrak, baik yang telah ataupun belum dibayar oleh

pelanggan. Uang muka adalah jumlah yang diterima oleh kontraktor sebelum pekerjaan dilakukan.

Entitas menyajikan:

- (a) Jumlah tagihan bruto kepada pelanggan sebagai aset.
- (b) Jumlah utang bruto dari pelanggan sebagai liabilitas.

Jumlah tagihan bruto kepada pelanggan untuk pekerjaan kontrak adalah selisih antara:

- a. Biaya yang terjadi ditambah laba yang diakui; dikurangi
- b. Jumlah kerugian dan termin yang diakui.

Jumlah utang bruto dari pelanggan adalah selisih antara:

- a. Biaya yang terjadi ditambah laba yang diakui; dikurangi
- b. Jumlah kerugian yang diakui dan termin.