

BAB II

LANDASAN TEORITIS

A. Teori - Teori

1. Pengertian Pendapatan

Menurut Sofyan Syafri Harahap (2011:236) mengemukakan bahwa pendapatan adalah hasil penjualan barang dan jasa yang dibebankan kepada pelanggan/pihak pemberi kerja.

Menurut Kieso, Warfield dan Weygandt (2011:955) “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 penanaman modal.”

Menurut Skousen, Stice dan Stice (2010:161) mengemukakan bahwa “pendapatan adalah arus masuk atau penyelesaian (atau kombinasi keduanya) dari pengiriman atau produksi barang, memberikan jasa atau melakukan aktivitas lain yang merupakan aktivitas.”

Dilihat dari berbagai definisi-definisi di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pendapatan ialah jumlah masukan yang didapat atas jasa yang diberikan oleh perusahaan yang bisa meliputi penjualan produk dan atau jasa kepada pelanggan yang diperoleh dalam suatu aktivitas operasi suatu perusahaan untuk

meningkatkan nilai aset serta menurunkan liabilitas yang timbul dalam penyerahan barang atau jasa.

2. Pengakuan Pendapatan

Menurut pendapat Kieso (2011:395) *“The revenue recognition principle indicates that revenue is recognized whe it is probable that the economic benefits will flow to the company and the benefits can be measured reliably”*. Yang artinya adalah prinsip pengakuan pendapatan mengindikasikan bahwa pendapatan diakui ketika ada kemungkinan memberikan keuntungan ekonomi kepada perusahaan dan keuntungan tersebut dapat diukur dengan andal.

Sedangkan pengakuan menurut Skousen (2009:493) adalah sebagai berikut :

“Pengakuan mengacu pada waktu saat transaksi dicatat dalam pembukuan.

Pendapatan dan keuntungan pada umumnya diakui ketika :

1. Pendapatan atau keuntungan tersebut sudah direalisasi atau dapat direalisasi.
2. Pendapatan atau keuntungan tersebut diperoleh dari penyelesaian secara substansial atas aktivitas-aktivitas yang terkait dalam proses perolehan”.

Pengakuan terhadap pendapatan adalah suatu yang penting sebab pengakuan pendapatan berarti menerima nilai-nilai baru harta benda (asset) karena transaksi menukar dan mencatat nilai-nilai baru ini dalam pembukuan. Harahap (2010:172) memberikan pengertian pengakuan pendapatan :

- 1) “Pendapatan baru dapat diakui apabila jumlah rupiah pendapatan telah direalisasikan atau cukup. Pendapatan akan dikaatakan cukup pasti akan segera terealisasi bila barang pertukaran yang akan diterima mudah

dikonversi menjadi sejumlah kas yang cukup pasti. Untuk dapat memenuhi persyaratan yang mudah dikonversi aktiva tersebut harus mempunyai harga dalam satuan mata uang yang pasti dan tidak dipengaruhi oleh bentuk dan dipengaruhi oleh bentuk dan ukuran barang, mudah dijual oleh pemiliknya tanpa memerlukan biaya yang berarti.

- 2) Pendapatan baru dapat diakui bilamana pendapatan tersebut mudah terhimpun atau terbentuk. Untuk memperoleh pendapatan tersebut mudah kegiatan memproduksi barang atau jasa yang menjadi sumber utama pendapatan. Pendapatan dikatakan telah terhimpun bilamana telah berjalan dan secara substansial telah selesai sehingga suatu unit untuk menguasai manufaktur yang terkandung dalam pendapatan”.

Pengertian tersebut menjelaskan bahwa pengakuan merupakan proses pencatatan atau memasukkan suatu pos ke dalam laporan keuangan suatu usaha. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut baik dalam kata-kata maupun dalam jumlah uang dan mencantumkannya dalam laporan keuangan sebagai aktiva atau kewajiban.

Pengakuan pendapatan dibagi atas 4 (empat) bagian yaitu :

- a. Pendapatan diakui pada saat penjualan.

Pendapatan biasanya diakui pada saat barang atau jasa diberikan kepada pelanggan. Pengakuan pendapatan berdasarkan penjualan didasarkan pada :

- 1) Harga jual telah ditentukan dengan pasti.
- 2) Produk telah beredar diluar perusahaan dan suatu aktiva harus telah menggantikannya karena suatu pertukaran terjadi.
- 3) Untuk sebagian besar perusahaan, penjualan merupakan peristiwa keuangan yang paling penting dalam kegiatan ekonomi perusahaan.
- 4) Sebagian besar biaya produksi atau pengadaan produksi tersebut telah terjadi dan mudah diterapkan.

- b. Pendapatan diakui pada saat kas diterima.

Pendapatan diakui pada saat kas diterima biasanya terjadi pada saat penjualan cicilan dimana pengumpulan kas atau pelunasannya tidak terjamin kepastiannya, maka dalam hal ini pendapatan baru diakui pada saat kas benar-benar sudah diterima.

- c. Pendapatan diakui pada saat berlangsungnya produksi.

Pendapatan diakui pada saat berlangsungnya produksi biasanya terjadi pada perusahaan konstruksi yang memiliki kontrak pembayaran yang bersifat jangka panjang yang membutuhkan waktu penyelesaian lebih dari satu periode akuntansi.

- d. Pendapatan diakui pada saat selesainya produksi.

Dalam hal ini perusahaan akan mengakui pendapatannya apabila produksi telah selesai dilakukan seluruhnya. Metode pendapatan ini biasanya digunakan pada perusahaan yang memproduksi logam mulia atau hasil-hasil pertanian untuk konteks harga pasar relatif stabil.

3. Dasar Dan Prinsip Pengakuan Pendapatan

Menurut Skousen (2009:365) mengatur tentang dasar pengakuan pendapatan yang timbul dari :

1. Penjualan Barang

Pendapatan dari penjualan barang diakui jika seluruh kondisi berikut telah dipenuhi :

- a. Perusahaan telah memindahkan resiko secara signifikan dan telah memindahkan manfaat kepemilikan barang kepada pembeli,
- b. Perusahaan tidak lagi mengelola ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual.
- c. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur secara handal.

- d. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir ke perusahaan, dan
- e. Biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan transaksi penjualan tersebut dapat diukur secara handal.

2. Penjualan Jasa

Bila suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi secara handal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil transaksi dapat diestimasi secara handal bila seluruh kondisi berikut ini harus dipenuhi :

- a. Jumlah pendapatan dapat diukur secara handal,
- b. Kemungkinan besar manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut diperoleh perusahaan.
- c. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur secara handal.
- d. Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur secara andal.

Bila transaksi yang meliputi penjualan jasa tidak dapat diestimasi secara handal, pendapatan yang diakui hanya berkaitan dengan beban yang telah diakui yang dapat diperoleh kembali.

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

Pendapatan yang timbul dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak-pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan deviden harus diakui atas dasar yang diatur bila :

- a. Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan.
- b. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan handal
- c. Pendapatan harus diakui dengan dasar sebagai berikut :
 - 1) Bunga harus diakui atas dasar proporsi waktu yang memperhitungkan hasil efektif aktiva tersebut.
 - 2) Royalty harus diakui atas dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan.
 - 3) Dividen dari investasi yang tidak diperhitungkan dengan metode ekuitas harus diakui bila hak pemegang saham untuk menerima pembayaran ditetapkan.

Prinsip pengakuan pendapatan, umumnya pendapatan diakui pada saat :

- a) Pendapatan dianggap direalisasikan, apabila barang dan jasa ditukar dengan kas atau klaim atas kas (piutang). Pendapatan dianggap dapat direalisasikan, apabila aktiva yang diterima dengan jumlah yang diketahui.
- b) Pendapatan dianggap dihasilkan, 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.

Empat transaksi pendapatan telah diakui sesuai dengan prinsip diatas yaitu :

- 1) Pendapatan dari penjualan produk diakui pada tanggal penjualan yang biasanya diinterpretasikan sebagai tanggal penyerahan pada pelanggan.
- 2) Pendapatan dari pemberian jasa diakui ketika jasa itu telah dilaksanakan dan dapat ditagih.
- 3) Pendapatan dari mengizinkan pihak lain untuk menggunakan aktiva perusahaan seperti bunga, sewa dan royalti diakui sesuai dengan berlakunya waktu atau ketika aktiva digunakan.
- 4) Pendapatan dari pelepasan aktiva selain produk diakui pada tanggal penjualan.

4. Pengukuran Pendapatan

Pengukuran adalah suatu proses jumlah uang untuk mengakui dan memasukan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi.

Pengukuran pendapatan begitu penting untuk setiap transaksi yang menimbulkan

pendapatan. Pengukuran pendapatan juga dapat dinyatakan dalam perolehan kas atau setara kas.

Pendapatan dari suatu perusahaan masih memerlukan analisis tentang berapa jumlah yang seharusnya menjadi pendapatan suatu periode. Transaksi yang berhubungan dengan pendapatan jumlahnya dibatasi oleh periode akuntansi biasanya satu tahun akuntansi. Dalam hal ini, jumlah pendapatan perlu diukur secara tepat dan *reliable*. Tanpa pengakuan yang tepat kinerja perusahaan akan sulit diketahui, oleh karena itu pendapatan sebagai suatu item yang sangat penting dalam laporan keuangan khususnya laporan laba rugi perlu diukur dengan akurat.

Harahap (2010:263) memberikan beberapa alasan pentingnya pengukuran pendapatan antara lain :

- a. "Pendapatan telah menjadi dasar pertimbangan bagi pemerintah untuk menentukan jumlah pihak yang harus dibayar.
- b. Pendapatan telah dianggap sebagai dasar kebijakan dalam penentuan dividen.
- c. Pendapatan telah menjadi tolak ukur dalam penentuan kebijakan perlu tidaknya investasi.
- d. Pendapatan telah menjadi alat peramalan pada masa yang akan datang.
- e. Pendapatan menggambarkan bagaimana kinerja perusahaan, harapan untuk peningkatan kesejahteraan karyawan".

Pengukuran pendapatan tidak hanya diukur dalam berupa kas yang diterima dan aset yang setara kas. Proses ini menyangkut pemilihan dasar pengukuran tertentu. Sejumlah dasar pengukuran yang berbeda digunakan dalam derajat dan kombinasi yang berbeda dalam laporan keuangan. Baridwan (2010) memberikan lima dasar pengukuran yang berbeda antara lain :

- a. Biaya Historis (Histories Cost)
Merupakan harga ekuivalen kas yang dipertukarkan untuk barang pada tanggal akuisisi.
- b. Biaya Pergantian Berjalan (Current replacement cost)
Merupakan harga ekuivalen kas yang dipertuarkan untuk membeli atau menggantikan barang atau jasa ekuivalen.
- c. Nilai Pasar Lancar (current market value)
Merupakan harga ekuivalen kass yang dapat diperoleh dengan menjual aktiva dalam likuidasi sebelumnya.
- d. Nilai bersih yang dapat direalisasikan (Net Realizable Value)
Merupakan jumlah kas yang diharapkan untuk diterima dari nilai konversi aktiva dalam perjalanan normal bisnis.
- e. Present Value atau nilai diskonto (present/discounted value)
Merupakan jumlah arus kas masuk atau keluar kas masa depan yang didiskontokan pada present value.

Konsep yang telah disebutkan di atas, jika diamati terlihat bahwa pengukuran pendapatan sebagai hasil penjualan barang atau jasa lebih fokus pada konsep ke empat, dan hasil yang timbul sebagai hasil pertukaran didasarkan pada harga yang akan datang sehingga memungkinkan adanya suatu kebijaksanaan yang berkaitan dengan sistem pendiskontoan dari nilai tunai yang diterima.

Menurut IAI (2010:34.5 par 12) dalam PSAK No.34 : “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.”

Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah yang diukur dengan nilai wajar imbalan yang akan diterima atau dapat

diterima perusahaan dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat *volume* yang diperoleh oleh perusahaan

Pada umumnya imbalan tersebut berwujud kas atau setara kas dan jumlah pendapatan adalah jumlah kas atau setara kas yang diterima atau yang dapat diterima. Namun, bila arus masuk dari kas atau setara kas yang ditangguhkan, nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin dikurangi dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau dapat diterima. Misalnya, suatu perusahaan dapat memberikan kredit bebas bunga kepada pembeli atau menerima wesel tagih dari pembeli dengan bunga dibawah harga pasar sebagai imbalan dari penjualan barang. Bila perjanjian tersebut secara efektif merupakan suatu transaksi financial, nilai wajar imbalan ditentukan oleh pendiskontoan seluruh penerimaan dimasa depan dengan menggunakan tingkat suku bunga tersirat.

Pengukuran pendapatan menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima. Dua syarat/kriteria pengakuan pendapatan :

1. Bahwa manfaat ekonomi masa depan berkenaan dengan aset
 - a. Pendapatan baru dapat diakui bilamana jumlah rupiah pendapatan telah direalisasi atau cukup pasti akan segera terealisasi.
 - b. Pendapatan dapat dikatakan telah terealisasi bilamana telah terjadi transaksi pertukaran produk atau jasa hasil kegiatan perusahaan dengan kas atau klaim untuk menerima kas.

- c. Pendapatan dapat dikatakan cukup pasti akan segera terealisasi bilamana penukaran barang penukar yang diterima dapat dengan mudah dikonversi menjadi sejumlah kas atau setara kas yang cukup pasti.
2. Biaya atau nilai dapat diukur dengan keandalan
 - a. Pendapatan baru dapat diakui bilamana pendapatan tersebut sudah terhimpun atau terbentuk.
 - b. Pendapatan dapat dikatakan telah terhimpun bilamana kegiatan menghasilkan pendapatan tersebut telah berjalan dan secara substansi telah selesai sehingga suatu unit usaha berhak untuk menguasai manfaat yang terkandung dalam pendapatan.

Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah yang diukur dengan nilai wajar imbalan yang akan diterima atau yang dapat diterima perusahaan dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan oleh perusahaan.

5. Sumber – Sumber Pendapatan Kontrak Konstruksi

Kontrak konstruksi adalah suatu kontrak yang dinegosiasikan khusus atau suatu kontrak yang sangat spesifik untuk suatu pelanggan. Kontrak Konstruksi mencakup konstruksi aset yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung dalam hal rancangan, teknologi dan fungsi atau tujuan pokok penggunaan. Contoh kontrak konstruksi misalnya adalah jembatan, pelabuhan, atau alat industri lainnya.

Menurut IAI (2010:34.3) dalam PSAK No.34 Pendapatan kontrak terdiri dari :

- (1) Nilai pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak; dan
- (2) Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak, klaim, dan pembayaran insentif:
 - (i) Sepanjang hal ini memungkinkan untuk menghasilkan pendapatan; dan
 - (ii) Dapat diukur secara andal.
- (1) Nilai pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak.

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

- (2) Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak.

Penyimpangan adalah suatu instruksi yang diberikan pelanggan mengenai perubahan dalam lingkup pekerjaan yang akan dilaksanakan berdasarkan kontrak. Contoh penyimpangan adalah apabila bahan yang digunakan untuk atap sebuah bangunan diganti atas permintaan pemberi kerja atau perubahan dalam spesifikasi atau rancangan aset atau perubahan lamanya 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.

(3) Klaim

Klaim adalah jumlah yang diminta oleh kontraktor kepada pemberi kerja atau pihak lain sebagai penggantian untuk biaya-biaya yang tidak termasuk dalam nilai kontrak. Klaim dapat timbul misalnya dari keterlambatan yang disebabkan oleh pelanggan, kesalahan dalam spesifikasi atau rancangan dan perselisihan penyimpangan dalam mengerjakan kontrak.

PSAK 34 mengatur bahwa klaim dimasukkan ke dalam pendapatan kontrak hanya jika :

- a. Negoisasi 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.

(4) Pembayaran Insentif

Pembayaran insentif adalah jumlah tambahan yang dibayarkan kepada kontraktor jika standar-standar pelaksanaan yang ditentukan telah terpenuhi atau terlampaui.

PSAK 34 mengatur “bahwa pembayaran insentif dimasukkan ke 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”.

6. Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Kontrak Konstruksi

Perusahaan yang usahanya bergerak dalam bidang jasa, maka pendapatan utamanya akan berasal dari hasil penjualan atau pendapatan atas jasa yang telah diberikan kepada pihak lain. Jasa yang diberikan ini bermacam-macam jenis dan bentuknya, tergantung dari usaha pokok yang dijalankan masing-masing perusahaan bersangkutan.

Pada perusahaan jasa konstruksi, pendapatan diperoleh dari hasil penyelesaian jasa konstruksi yang timbul akibat dari perjanjian pelaksanaan konstruksi antara perusahaan yang bersangkutan. Pada perusahaan jasa konstruksi, pendapatan diperoleh dari hasil penyelesaian jasa konstruksi yang timbul akibat dari perjanjian-perjanjian pelaksanaan konstruksi antara perusahaan dengan pihak lain.

Menurut IAI (2010:34.2 Par.3) dalam PSAK No. 34 : “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”.

Menurut pengertian diatas, kontrak konstruksi merupakan perjanjian yang dibuat antara perusahaan konstruksi dengan pemberi kerja untuk melaksanakan suatu pekerjaan yang telah disepakati baik dalam harga kontrak maupun jenis pembangunan yang saling berkaitan dengan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling tergantung satu sama lain dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi

atau tujuan dan penggunaan pokok. Kontrak seperti ini misalnya konstruksi pembangkit tenaga air yang membutuhkan sistem terpadu yang kompleks dalam pembangunannya. Dalam pelaksanaan kontrak konstruksi atas suatu kontrak, ada sumber yang sumber yang dikorbankan untuk pelaksanaan pekerjaan tersebut. Sumber ini dapat berupa barang-barang modal, tanah, bahan baku, tenaga kerja, barang setengah jadi, barang jadi, dan juga waktu yang dibutuhkan untuk pelaksanaan pekerjaan tersebut.

Ada dua metode akuntansi yang jelas berbeda untuk kontrak-kontrak pembangunan jangka pendek dan jangka panjang yang dikenal oleh profesi akuntansi menurut Kieso dan Weygandt (2010 : 9), yaitu :

a. Metode Persentase Penyelesaian

Di dalam metode persentase penyelesaian, pendapatan dan laba kotor diakui pada setiap periode berdasarkan kemajuan proses konstruksi, yaitu persentase penyelesaian. Biaya konstruksi ditambah laba kotor yang dihasilkan sampai hari ini diakumulasi dalam sebuah akun persediaan (Konstruksi dalam proses).

Tingkat kemajuan penyelesaian suatu pekerjaan ditentukan dengan membandingkan biaya-biaya yang telah dikeluarkan dalam suatu periode akuntansi dan taksiran biaya yang diakui untuk penyelesaian pekerjaan tersebut. Pendapatan dan biaya yang telah diakui untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Pendapatan dan biaya yang telah diakui dalam suatu periode tertentu akan dipengaruhi oleh pendapatan dan biaya yang telah diakui pada periode sebelumnya.

Secara umum konsep dari metode persentase penyelesaian dapat diuraikan sebagai berikut :

- 1) Perusahaan akan mengakui pendapatan dan biaya sesuai dengan kemajuan perusahaan dalam menyelesaikan kontraknya dan tidak menanggukkan pengakuan unsur-unsur ini sampai kontrak diselesaikan.
- 2) Pendapatan kontrak dihubungkan dengan biaya kontrak yang terjadi dalam mencapai tahap penyelesaian. Pengakuan ini memerlukan taksiran mengenai biaya-biaya yang masih akan dikeluarkan.
- 3) Timbulnya perubahan-perubahan taksiran atas biaya-biaya di kemudian hari merupakan hal yang biasa dan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan dibuat pada tahun dimana taksiran itu direvisi.
- 4) Pendapatan dan biaya yang diakui pada tahun tertentu dipengaruhi oleh pendapatan dan biaya yang sudah diakui.
- 5) Biaya yang sebenarnya dikeluarkan dan laba yang diakui selama periode pembangunan dibebankan pada persediaan.
- 6) Jika perusahaan memproyeksikan kerugian atas kontrak sebelum penyelesaian, jumlah seluruh kerugian harus segera diakui.

Berkaitan dengan pengukuran tingkat penyelesaian pekerjaan ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk mengukur kemajuan suatu kontrak menurut Stice dan Skousen, (2009:587). Metode tersebut dapat dibagi dalam dua kategori yaitu :

- a) Ukuran Masukan (*Input Measure*), meliputi :
 - 1. Metode biaya ke biaya (*cost to cost method*)
 - 2. Metode upaya yang dikeluarkan (*efforts-expended method*)
- b) Ukuran hasil (*Output Measures*)

a) Ukuran Masukan (*Input Measure*)

Ukuran masukan merupakan usaha yang digunakan untuk suatu kontrak. Ukuran ini didasarkan pada hubungan yang ditetapkan atau yang diasumsikan antara satu unit input dengan produktivitasnya. Ukuran masukan ini meliputi :

1. Metode biaya ke biaya (*cost to cost method*)

Di dalam metode ini, tingkat penyelesaian ditentukan dengan membandingkan antara biaya yang sudah dikeluarkan dengan estimasi terakhir dari suatu total biaya yang diperkirakan untuk menyelesaikan suatu kontrak. Persentase dari biaya yang terjadi terhadap total biaya yang diperkirakan dikalikan dengan harga kontrak untuk menentukan pendapatan yang akan diakui sampai periode tersebut dan juga laba bersih yang diperkirakan dari kontrak guna memperoleh laba sampai periode tersebut.

2. Metode upaya yang dikeluarkan (*efforts-expended method*)

Metode upaya yang dikeluarkan didasarkan pada beberapa ukuran atas pekerjaan yang telah dilakukan. Ukuran tersebut meliputi jam kerja buruh, upah buruh, jumlah mesin dan lainnya. Tingkat penyelesaian diukur dengan cara yang sama dengan yang digunakan dalam pendekatan biaya ke biaya, yaitu dengan cara

membandingkan usaha yang dikeluarkan dengan taksiran biaya yang diperlukan untuk menyelesaikan pekerjaan. Sebagai contoh jika ukuran dari pekerjaan yang dilaksanakan adalah jam kerja maka tingkat penyelesaiannya adalah rasio dari jam kerja yang sudah dilaksanakan terhadap taksiran seluruh biaya jam kerja untuk menyelesaikan pekerjaan.

b) Ukuran Hasil (*Output Measure*)

Ukuran keluaran yang dibuat didasarkan pada perbandingan hasil yang telah dicapai atau diselesaikan secara fisik dengan keseluruhan pekerjaan yang harus dilaksanakan. Pengukuran fisik ini biasanya dilakukan dengan meminta bantuan tenaga para ahli seperti insinyur atau *engineer* yang terlibat dalam proyek untuk mengevaluasi berbagai pekerjaan kemudian menaksir persentase pekerjaan yang telah selesai, selanjutnya pendapatan akan dapat ditentukan dengan nilai keseluruhan kontrak yang bersangkutan.

Metode yang biasa digunakan dalam menentukan tingkat kemajuan penyelesaian dalam perusahaan konstruksi adalah metode biaya ke biaya (*cost to cost method*). Menurut metode ini, persentase penyelesaian diukur dengan membandingkan biaya-biaya yang sudah dikeluarkan dengan taksiran jumlah seluruh biaya untuk menyelesaikan suatu kontrak seperti yang ditunjukkan sebagai berikut :

$$\text{Persentase selesai} = \frac{\text{Biaya yang telah dikeluarkan}}{\text{Taksiran biaya penyelesaian}} \times 100\%$$

Setelah diketahui tingkat penyelesaian suatu proyek, maka pendapatan kontrak tersebut dapat dihitung dengan cara :

$$\text{Pendapatan Kontrak} = \text{Persentase Selesai} \times \text{Estimasi total pendapatan}$$

Setelah pendapatan diketahui, maka laba kotor dapat dihitung dengan rumus :

$$\text{Laba Kotor} = \text{Pendapatan yang diakui saat ini} - \text{pendapatan yang diakui dalam periode sebelumnya}$$

Contoh metode persentase penyelesaian

Untuk mengilustrasikan metode persentase penyelesaian, asumsikan bahwa Hardhat Construction Company memiliki kontrak yang dimulai pada bulan Juli 2007, untuk membangun sebuah jembatan senilai \$4.500.000 yang diharapkan selesai pada bulan Oktober 2009, dengan estimasi biaya sebesar \$4.000.000. Data berikut iniberkaitan dengan periode konstruksi tersebut (perhatikan bahwa pada akhir tahun 2008 estimasi biaya telah meningkat dari \$4.000.000 menjadi \$4.050.000) :

Tabel 2.1
Data pengerjaan kontrak

	2007	2008	2009
Biaya-biaya sampai saat ini	\$ 1.000.000	\$ 2.916.000	\$ 4.050.000
Estimasi biaya untuk menyelesaikan	3.000.000	1.134.000	-

Termin selama tahun berjalan	900.000	2.400.000	1.200.000
Kas yang tertagih selama tahun berjalan	750.000	1.750.000	2.000.000

Persentase selesai dihitung seperti yang ditunjukkan pada tabel berikut ini:

Tabel 2.2
Penerapan Metode persentase penyelesaian

	2007	2008	2009
Harga kontrak	\$4.500.000	\$4.500.000	\$4.500.000
Dikurangi estimasi biaya :			
Biaya sampai tanggal ini	1.000.000	2.916.000	4.050.000
Estimasi biaya untuk menyelesaikan	3.000.000	1.134.000	-
Estimasi total biaya	4.000.000	4.050.000	4.050.000
Estimasi total laba kotor	\$500.000	\$4.500.000	\$4.500.000
	25 %	72%	100%
Persentase selesai	$\left(\frac{\$1.000.000}{\$4.000.000} \right)$	$\left(\frac{\$2.916.000}{\$4.050.000} \right)$	$\left(\frac{\$4.050.000}{\$4.050.000} \right)$

Berdasarkan data di atas, ayat jurnal berikut akan dibuat. Hardhat untuk mencatat (1) biaya konstruksi, (2) termin (*progress billings*), dan (3) penagihan. Ayat jurnal ini dibuat sebagai ikhtisar berbagai transaksi yang dimasukkan satu per satu pada saat terjadi selama tahun berjalan :

Tabel 2.3
Ayat Jurnal Metode Persentase Penyelesaian

	2007	2008	2009
Untuk mencatat biaya konstruksi:			
Konstruksi dalam proses	1.000.000	1.916.000	1.134.000
Bahan, Kas, Hutang, dan sebagainya	1.000.000	1.916.000	1.134.000
Untuk mencatat termin:			
Piutang Usaha	900.000	2.400.000	1.200.000
Penagihan atas konstruksi Dalam proses	900.000	2.400.000	1.200.000
Untuk mencatat hasil penagihan:			
Kas	750.000	1.750.0000	2.000.000
Piutang Usaha	750.000	1.750.0000	2.000.000

Dalam contoh ini, biaya-biaya yang terjadi sampai tanggal ini merupakan ukuran tingkat kemajuan ke arah penyelesaian. Untuk menentukan ini, Hardhat mengevaluasi biaya yang terjadi sampai tanggal ini sebagai proporsi dari estimasi total biaya yang akan dikeluarkan atas proyek tersebut. Estimasi pendapatan dan laba kotor yang diakui Hardhat untuk setiap tahun dihitung sebagai berikut, seperti yang ditunjukkan pada tabel di atas.

Tabel di atas merupakan ayat jurnal untuk mengakui pendapatan serta laba kotor setiap tahun dan untuk mencatat penyelesaian serta persetujuan akhir atas kontrak.

Tabel 2.4
Persentase Penyelesaian, Pendapatan dan Laba Kotor
Per Tahun

	2007	2008	2009
Pendapatan yang diakui pada tahun:			
2007	$\$4.500.000 \times 25\%$	$\$1.125.000$	
2008	$\$4.500.000 \times 72\%$	$\$3.240.000$	
	Dikurangi: Pendapatan yg		
	Diakui pada thn 2007	<u>$1.125.000$</u>	
	Pendapatan tahun 2008	$\$2.115.000$	
2009	$\$4.500.000 \times 100\%$		$\$4.500.000$
	Dikurangi: Pendapatan yang		
	Diakui pada thn 2007 dan		<u>$3.240.000$</u>
	2008		
	Pendapatan tahun 2009		$\$1.260.000$
Labakotor yang diakui pada tahun:			
2007	$\$500.000 \times 25\%$	$\$125.000$	
2008	$\$450.000 \times 72\%$	$\$324.000$	
	Dikurangi: Labakotor yg		
	Diakui pada thn 2007	<u>125.000</u>	
	Labakotor tahun 2008	$\$119.000$	
2009	$\$450.000 \times 100\%$		$\$450.000$
	Dikurangi: Labakotor yang		
	Diakui pada thn 2007 dan		<u>324.000</u>
	2008		
	Labakotor tahun 2009		$\$126.000$

Tabel 2.5
Ayat Jurnal untuk mengakui pendapatan dan laba kotor serta mencatat penyelesaian kontrak – Metode Persentase Penyelesaian

	2007	2008	2009
Untuk mengakui pendapatan dan laba kotor:			
Konstruksi dalam proses (laba kotor)	125.000	199.000	126.000
Beban konstruksi	1.000.000	1.916.000	1.134.000
Pendapatan dari kontrak jangka panjang	1.125.000	2.155.000	1.260.000
Untuk mencatat penyelesaian kontrak:			
Penagihan atas konstruksi Dalam proses			4.500.0000
Konstruksi Dalam proses			4.500.000

Perhatikan bahwa laba kotor yang dihitung Hardhat didebet ke konstruksi dalam proses, sementara pendapatan dari kontrak jangka panjang dikredit sebesar jumlah yang dihitung seperti dalam tabel 2.5. Selisih antara jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui setiap tahun didebet ke akun nominal, Beban Konstruksi (yang serupa dengan Harga Pokok Penjualan dalam perusahaan manufaktur), yang dilaporkan dalam laoran laba rugi. Misalnya dalam contoh biaya terhadap biaya Hardhat Construction Company, biaya aktual sebesar \$1.000.000 digunakan untuk menghitung laba kotor sebesar \$125.000 dan persentase penyelesaian (25%).

Biaya ini harus terus diakumulasi pada akun Konstruksi dalam proses untuk mempertahankan catatan mengenai total biaya yang terjadi (ditambah laba yang diakui) dilakukan sampai tanggal ini. Walaupun secara teoritis terjadi serangkaian “penjualan” dengan menggunakan metod persentase penyelesaian, namun biaya persediaan tidak dapat dipindahkan sampai konstruksi diselesaikan dan diserahkan kepada pemilik baru. Akun konstruksi dalam proses akan mencakup ayat jurnal ikhtisar berikut sepanjang jangka waktu proyek konstruksi.

Konstruksi dalam proses			
Biaya konstruksi tahun 2007	\$1.000.000	31/12/09 Untuk menutup	
Laba kotor yg diakui thn 2007	125.000	Proyek yg sudah	
Biaya konstruksi tahun 2007	1.916.000	Diselesaikan	\$4.500.000
Laba kotor yg diakui thn 2007	199.000		
Biaya konstruksi tahun 2007	1.134.000		
Biaya konstruksi tahun 2007	126.000		
Total	\$4.500.000	Total	\$4.500.000

b. Metode Kontrak Selesai

Menurut metode kontrak selesai, pendapatan dan laba kotor diakui hanya pada saat kontrak diselesaikan. Biaya konstruksi diakumulasikan dalam suatu akun persediaan (konstruksi dalam proses). Menurut Kieso dan Weygandt (2010 : 9), Metode kontrak selesai digunakan hanya :

- 1.) Jika perusahaan mempunyai kontrak jangka pendek.
- 2.) Jika syarat-syarat untuk menggunakan metode persentase penyelesaian tidak dapat dipenuhi.

3.) Jika terdapat bahaya yang melekat dalam kontrak itu diluar resiko bisnis yang normal dan berulang.

Menurut IAI (2010:34.9 par 24) dalam PSAK no. 34 pendapatan kontrak dapat diakui apabila memenuhi beberapa syarat sebagai berikut :

- a. Besar kemungkinan manfaat keekonomian yang berhubungan dengan kontrak tersebut akan tertagih dan mengalir ke perusahaan, dan
- b. Biaya kontrak yang dapat diatribusi ke kontrak, apakah dapat ditagih atau tidak ke pemberi kerja, dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal.

Keunggulan dari metode ini adalah bahwa pendapatan yang diperoleh didasarkan atas hasil operasi, yaitu ditentukan setelah pekerjaan diselesaikan, bukan atas dasar taksiran bagian pekerjaan yang belum diselesaikan, sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian atas dasar taksiran bagian pekerjaan yang belum diselesaikan, sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian atas ketidakpastian taksiran tingkat penyelesaian yang meliputi biaya dan kerugian yang tidak dapat diduga sebelumnya.

Kelemahan dari metode ini adalah laporan keuangan yang disajikan tidak akan mencantumkan pendapatan dari suatu pekerjaan yang belum siap dikerjakan, walaupun untuk pekerjaan tersebut telah dikeluarkan sejumlah pengorbanan dan dibebankan pada periode tersebut, sebagai akibat dari metode ini, laporan keuangan perusahaan tidak akan mencantumkan suatu pendapatan dari suatu pendapatan dari suatu pekerjaan yang belum selesai dilaksanakan.

Ayat jurnal tahunan (annual entries) untuk mencatat biaya konstruksi, termin, dan hasil penagihan dari pelanggan akan sama dengan yang telah di contohkan dalam metode persentase penyelesaian. Perbedaan yang signifikan adalah bahwa perusahaan tidak akan membuat jurnal untuk mengakui pendapatan dan laba kotor.

Sebagai contoh, untuk proyek jembatan Hardhat Construction Company yang telah dicontohkan dalam halaman-halaman terdahulu, ayat jurnal berikut ini dibuat pada tahun 2009 menurut metode kontrak selesai untuk mengakui pendapatan dan biaya serta untuk menutup akun persediaan dan penagihan:

Penagihan atas konstruksi dalam proses	4.500.000
Pendapatan dari kontrak jangka panjang	4.500.000
Biaya Konstruksi	4.050.000
Konstruksi dalam Proses	4.050.000

Contoh proyek diatas tersebut membandingkan kedua metode tersebut dalam kaitannya dengan proyek jembatan yang sama, Hardhat Construction Company akan mengakui laba kotor sebagai berikut :

	Persentase Penyelesaian	Kontrak Selesai
2007	\$ 125.000	\$ 0
2008	199.000	0
2009	126.000	450.000

7. Perubahan Estimasi

PSAK 34 mengatur “bahwa keseluruhan jumlah kerugian yang diperkirakan harus segera diakui (paragraf 35)”. Ketentuan ini berlaku baik jika :

- a. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Dapat Diestimasi Secara Andal
- b. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Tidak Dapat Diestimasi Secara Andal

a. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Dapat Diestimasi Secara Andal.

PSAK 34 mengatur hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal dalam beberapa kondisi yakni :

- 1) Dalam hal kontrak harga tetap, hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika semua kondisi berikut ini dapat terpenuhi:
 - i. Total pendapatan kontrak dapat diukur secara andal;
 - ii. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan kontrak tersebut akan mengalir ke entitas;
 - iii. Baik biaya kontrak untuk menyelesaikan kontrak maupun tahap penyelesaian kontrak pada akhir periode pelaporan dapat diukur secara andal; dan
 - iv. Biaya kontrak yang dapat diatribusi pada kontrak dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal sehingga biaya kontrak aktual dapat dibandingkan dengan estimasi sebelumnya.
- 2) Dalam hal kontrak biaya-plus, hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal jika semua kondisi berikut ini terpenuhi:

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

Apabila hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal pendapatan kontrak harus dihubungkan dengan tahapan penyelesaian aktivitas konstruksi pada tanggal pelaporan. Dengan demikian, apabila hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal dan metode persentase penyelesaian digunakan, tahap penyelesaian aktivitas pada tanggal pelaporan perlu dipastikan (paragraf 22).

Tahap penyelesaian pada tanggal pelaporan dapat ditentukan dalam berbagai cara yaitu :

- i. Proporsi biaya kontrak untuk pekerjaan yang dilaksanakan sampai tanggal total biaya kontrak yang diestimasi (metode biaya-ke-biaya)
 - ii. Survei atas pekerjaan yang telah dilaksanakan
 - iii. Penyelesaian suatu bagian secara fisik dari pekerjaan kontrak.
- b. Hasil Kontrak Kontruksi Yang Tidak Dapat Diestimasi Secara Andal.

PSAK 34 mengatur bahwa menurut metode persentase penyelesaian, apabila hasil kontrak kontruksi tidak dapat diestimasi secara andal, pendapatan kontrak harus diakui hanya sebatas biaya kontrak yang timbul dan kemungkinan akan dipulihkan (paragraf 32). Dampak neto dari ketentuan diatas adalah apabila hasil

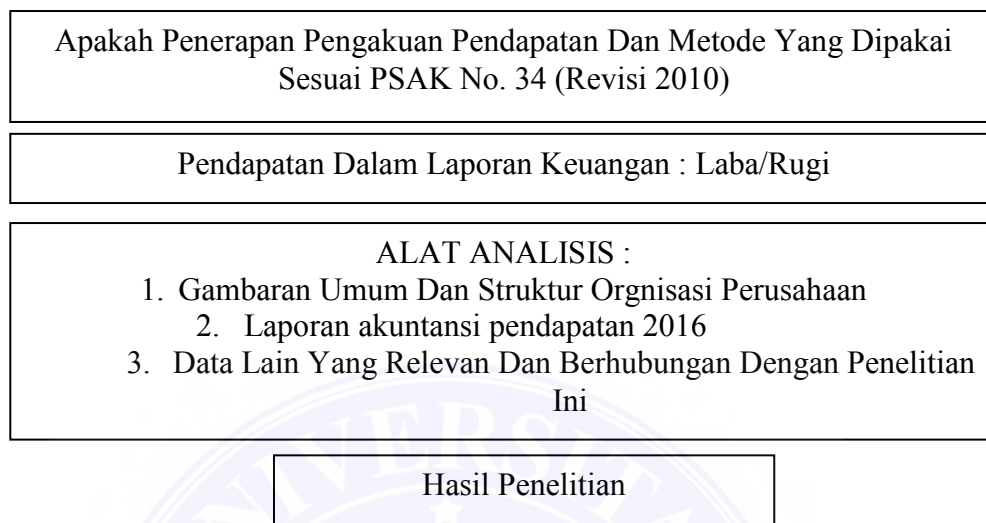
kontrak tidak dapat diestimasi secara andal, laba tidak diakui hingga kontrak diselesaikan.

B. Kerangka Konseptual

Kerangka Konseptual merupakan sintesis atau ekstrapolasi dari kejadian teori yang mencerminkan keterkaitan antara variabel yang diteliti dan merupakan tuntunan untuk memecahkan masalah penelitian, dan merupakan tempat peneliti memberikan penjelasan tentang hal-hal yang berhubungan dengan variabel ataupun masalah yang berhubungan dengan variabel ataupun masalah yang ada dalam penelitian.

Dari hal-hal yang telah diuraikan diatas maka kerangka konseptual dari penulisan proposal ini secara sistematis dapat digambarkan sebagai berikut :

Menurut Teori	Menurut Perusahaan
Akuntansi Keuangan	PT. Barata Indonesia (Persero) Medan
Pengakuan Pendapatan PSAK No.34 (Revisi 2012)	Pedoman Pengakuan Pendapatan PSAK No.34 (Revisi 2012)
Sumber Pendapatan Kontrak Konstruksi : 1. Nilai Pendapatan Yang Disetujui Dalam Kontrak.	Sumber Pendapatan Kontrak Konstruksi : 1. Nilai Pendapatan Yang Disetujui Dalam Kontrak.
Metode Kontrak Konstruksi : 1. Metode Persentase Penyelesaian 2. Metode Kontrak Selesai	Metode Kontrak Konstruksi : 1. Metode Persentase Penyelesaian
Perubahan Estimasi : 1. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Dapat Diestimasi Secara Andal. 2. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Tidak Dapat Diestimasi Secara Andal.	Perubahan Estimasi : 1. Hasil Kontrak Konstruksi Yang Dapat Diestimasi Secara Andal.



Gambar : 2.1 Kerangka Konseptual

Sumber : Peneliti (2016)

Pada PT. Barata Indonesia (Persero) Medan adalah perusahaan yang bergerak dibidang Jasa Konstruksi, yang mendapatkan pendapatan dari penjualan jasa. Kerangka konseptual ini menjelaskan bagaimana peneliti melakukan penelitian untuk mengidentifikasi apakah PSAK No. 34 telah sesuai digunakan oleh perusahaan dalam menerapkan metode pengakuan pendapatan.

C. Penelitian Terdahulu

Tabel 2.6
Tinjauan Penelitian Terdahulu

NO	Nama	Judul Penelitian	Hasil penelitian
1	Allita Prihardita (2013)	Pengakuan Pendapatan Konstruksi Pada PT. Duta Graha Indah, Tbk Medan	PT. Duta Graha Indah Medan menggunakan dasar akrual dalam mengakui pendapatannya, yaitu pendapatan diakui pada saat terjadinya transaksi, dan pendapatan tersebut dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang bersangkutan. Pengakuan pendapatan dengan dasar akrual ini telah sesuai dengan PSAK no 23
2	Eni Nur Fitriana (2015)	Analisis Atas Pengakuan Pendapatan Pada Perusahaan Jasa Kontruksi Kaitanya Terhadap Laporan Laba Rugi Perusahaan studi kasus pada PT. Intan Raya Yasoda.	PT. Intan Raya Yasoda menggunakan metode <i>accrual basis</i> dalam pengakuan beban perusahaannya. Hal ini sudah sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan dimana pencatatan beban dilakukan agar tiap periode bias melaporkan biaya atau beban yang sebenarnya.

Sumber : Peneliti (2016)