

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Pengertian Pendapatan**

Pada umumnya, salah satu yang menjadi fokus utama perusahaan yang berorientasi pada laba adalah upaya memaksimalkan pendapatan yang dapat diterima. Dalam persamaan akuntansi, pendapatan akan menambah ekuitas perusahaan. Berikut ini adalah definisi pendapatan menurut beberapa ahli:

Pengertian pendapatan menurut Skousen, Stice dan Stice (2010:161):

Pendapatan adalah arus masuk atau penyelesaian (atau kombinasi keduanya) dari pengiriman atau produksi barang, memberikan jasa atau melakukan aktivitas lain yang merupakan aktivitas utama atau aktivitas centra yang sedang berlangsung.

Definisi pendapatan menurut Warren, dkk (2014:56):

Pendapatan (*revenues*) adalah kenaikan dalam ekuitas pemilik sebagai hasil dari menjual barang atau jasa ke pelanggan. Contohnya adalah pendapatan jasa (*fees earned*), pendapatan penjualan (*fares earned*), pendapatan komisi, dan pendapatan sewa.

Pendapatan menurut Martani, dkk (2016:204):

Pendapatan adalah penghasilan yang berasal dari aktivitas normal dari suatu entitas dan merujuk pada istilah yang berbeda-beda seperti penjualan (*sales*), pendapatan jasa (*fees*), bunga (*interest*), dividen (*dividend*), dan royalti (*royalty*)”.

Menurut Kieso, Warfield dan Weygandt (2018:236):

Pendapatan adalah arus masuk bruto manfaat ekonomik selama periode terjadinya aktivitas biasa dari suatu entitas saat arus masuk tersebut menyebabkan kenaikan ekuitas, selain kenaikan yang terkait dengan kontribusi dari penysetor modal.

Sedangkan menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam SAK (2018:23.2):

Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Menurut Martani, dkk (2016:204) “perusahaan hanya mengakui pendapatan yang berasal dari manfaat ekonomi yang diterima atau dapat diterima oleh entitas

untuk entitas itu sendiri". Dalam PSAK 23 dijelaskan pula bahwa jumlah yang ditagih untuk kepentingan pihak ketiga seperti Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan (PPn) bukan merupakan manfaat ekonomik yang mengalir ke entitas dan tidak mengakibatkan kenaikan ekuitas. Sesuai definisi tersebut, maka Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan harus dikeluarkan dari pendapatan.

## **2.2 Sumber Pendapatan**

Pendapatan biasanya diterima dari kegiatan operasional utama perusahaan, namun tidak menutup kemungkinan adanya pendapatan lain yang diterima dari kegiatan lainnya seperti dari pendapatan bunga ataupun pendapatan dari hasil keuntungan penjualan aset tetap yang tidak dipakai lagi. Pendapatan yang diterima suatu perusahaan umumnya berasal dari beberapa sumber, yang kemudian digolongkan menjadi:

1. Pendapatan operasional, yakni pendapatan yang berasal dari aktivitas utama perusahaan, contohnya pendapatan atas penjualan barang atau jasa.
2. Pendapatan non operasional, yaitu pendapatan yang tidak berkaitan dengan kegiatan utama perusahaan, akan tetapi dapat menambah ekuitas perusahaan, contohnya pendapatan bunga dan pendapatan sewa.
3. Pendapatan luar biasa, yakni pendapatan yang berasal dari kegiatan yang tidak sering terjadi dan tidak berhubungan dengan usaha normal perusahaan.

PSAK 23 menjelaskan mengenai pendapatan yang timbul dari transaksi dan kejadian berikut ini:

### **1. Penjualan barang**

Dalam transaksi penjualan barang, pendapatan diakui jika kepemilikan atas barang telah dipindahkan dari penjual ke pembeli. Pemindahan kepemilikan di sini berarti baik risiko, manfaat, serta hak atas barang tersebut telah dialihkan sepenuhnya kepada pembeli. Pada umumnya pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang bersamaan dengan pemindahan hak milik atas barang tersebut kepada

pembeli. Kebanyakan hal ini terjadi pada transaksi penjualan eceran. Selain itu, juga terdapat kasus pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang berbeda dengan pemindahan hak milik atas barang tersebut, seperti penjualan dengan perjanjian dapat ditukar dalam tenggat waktu tertentu. Dalam kasus tersebut, pendapatan dari penjualan barang baru dapat diakui ketika tenggat waktu dalam perjanjian telah lewat. Selain itu, kriteria lainnya adalah jumlah pendapatan yang diakui dapat diukur secara andal.

## 2. Penjualan jasa

Transaksi penjualan jasa biasanya identik dengan suatu kontrak jasa baik jangka pendek maupun jangka panjang. Pendapatan diakui jika kontrak jasa tersebut dapat diukur secara andal, baik secara jumlah maupun tahapan penyelesaian kontrak. Penentuan nilai pendapatan berdasarkan tahapan penyelesaian kontrak juga disebut sebagai metode persentase penyelesaian, yaitu pendapatan diakui dalam periode akuntansi pada saat jasa diberikan. Dengan metode ini maka pendapatan jasa yang disajikan akan menggambarkan tingkat kegiatan jasa dan kinerja perusahaan dalam suatu periode.

Pendapatan dari penjualan jasa hanya diakui jika kemungkinan besar manfaat ekonomik dari transaksi tersebut mengalir ke perusahaan. Jika ada ketidakpastian dalam penagihan yang sebelumnya telah diakui sebagai pendapatan, maka jumlah tidak tertagih tersebut diakui sebagai beban, bukan penyesuaian atas pendapatan yang diakui sebelumnya.

Apabila pendapatan atas penjualan jasa tidak dapat diestimasi secara andal, maka pendapatan diakui hanya sebesar beban yang telah diakui dapat ditagihkan.

## 3. Penggunaan aset entitas oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen

Pendapatan atas bunga diakui menggunakan metode suku bunga efektif. Pendapatan atas bunga harus diakui secara akrual karena pendapatan bunga tidak selalu dibayarkan pada tanggal pelaporan.

Pendapatan dari royalti diakui dengan dasar akrual sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan. Sama prinsipnya dengan pengakuan bunga, royalti juga harus diakrualkan berdasarkan penjualan atas barang atau jasa terkait.

Pendapatan dari dividen diakui jika hak pemegang saham untuk menerima pembayaran telah ditetapkan. Penetapan tersebut dilakukan berdasarkan besaran dividen minimal dari laba bersih yang ditentukan oleh perusahaan atau melalui penentuan oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS).

### **2.3 Pengertian Beban**

Beban merupakan suatu pengorbanan yang harus dikeluarkan oleh suatu entitas dalam menjalankan usahanya. Pengeluaran tersebut harus dikeluarkan untuk mendapatkan pendapatan. Menurut Kartikahadi, dkk (2012:188) yang dimaksud beban adalah:

Beban (*Expenses*) merupakan penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus kas atau berkurangnya aset atau terjadinya kewajiban yang menyebabkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal.

Harrison, dkk (2013:126) menyatakan bahwa “beban operasi adalah beban yang terus dikeluarkan oleh entitas, selain beban langsung barang dagang dan biaya lainnya yang berkaitan langsung dengan penjualan”. Menurut Warren, dkk (2014:13) “aset yang digunakan dalam proses memperoleh pendapatan disebut beban. Beban meliputi bahan habis pakai, gaji karyawan, serta aset dan jasa lain yang digunakan dalam menjalankan perusahaan”. Sedangkan menurut Kieso (2018:69), “beban didefinisikan sebagai arus kas atau “penggunaan” lain dari aset atau munculnya liabilitas (atau gabungan keduanya) selama periode sebagai akibat dari pengiriman atau produksi barang dan/atau penyediaan jasa”. Dalam PSAP 01 dijelaskan pula bahwa “beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban”.

Martani, dkk (2016:44) menyatakan bahwa:

Beban mencakup kerugian maupun beban yang timbul dari aktivitas operasional suatu entitas yang biasa. Beban dari aktivitas entitas misalnya beban pokok penjualan, gaji, dan penyusutan. Beban tersebut biasanya berbentuk arus keluar atau berkurangnya aset seperti kas (dan setara kas), persediaan, dan aset tetap.

Dalam hal perusahaan jasa konstruksi juga mengenal biaya proyek untuk biaya yang dikeluarkan terkait kontrak kerja yang dikerjakan. Menurut Jhingan (2016:574) yang dimaksud biaya proyek adalah sebagai berikut:

Biaya proyek adalah nilai sumber yang dipergunakan di dalam pembangunan, pemeliharaan dan pengoperasian proyek. Biaya mana menyangkut biaya buruh, modal, barang-barang antara, sumber alam, devisa, dan sebagainya, termasuk biaya untuk menanggulangi akibat-akibat buruk yang timbul.

Sedangkan IAI dalam PSAK 34 (2018:34.4) menyatakan:

Biaya kontrak terdiri dari:

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

Dalam kaitannya dengan perusahaan jasa konsultasi konstruksi biaya proyek dapat berupa biaya langsung personil dan biaya langsung non-personil yang berkaitan langsung dengan kegiatan penyelesaian kontrak.

## 2.4 Pengakuan Pendapatan dan Beban

Masalah waktu pengakuan merupakan masalah yang seringkali timbul di perusahaan. Dasar pengakuan pendapatan dan beban secara umum terdapat dua cara, yaitu:

### 1. Dasar Kas (*Cash Basis*)

Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 1, “Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”. Dari definisi tersebut berarti transaksi harus segera dicatat ketika kas masuk atau kas keluar benar-benar telah terjadi.

## 2. Dasar Akrual (*Accrual Basis*)

PSAP 01 menyebutkan bahwa “Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”. Definisi tersebut mengharuskan dilakukan pencatatan setiap transaksi terjadi meskipun kas yang keluar atau masuk belum terjadi.

Prinsip pengakuan pendapatan menunjukkan bahwa pendapatan diakui saat terdapat kemungkinan manfaat ekonomik akan mengalir kepada perusahaan dan manfaat tersebut dapat diukur secara andal. Menurut Kieso (2018:236) empat transaksi pendapatan diakui sesuai dengan prinsip ini:

1. Perusahaan mengakui pendapatan dari penjualan produk pada tanggal penjualan. Tanggal ini biasanya diartikan sebagai tanggal pengiriman kepada pelanggan.
2. Perusahaan mengakui pendapatan dari jasa yang diberikan, ketika jasa telah selesai dilakukan dan dapat ditagihkan.
3. Perusahaan mengakui pendapatan dari mengizinkan pihak lain untuk menggunakan aset perusahaan, seperti bunga, sewa, dan royalti seiring dengan berlalunya waktu atau saat aset digunakan.
4. Perusahaan mengakui pendapatan dari pelepasan aset selain produk yang biasa dijual pada tanggal penjualan.

Martani, dkk (2015:208) menjelaskan mengenai saat kapan umumnya masing-masing jenis pendapatan dapat diakui:

1. Penjualan barang: umumnya pendapatan diakui pada saat penjualan yaitu saat penyerahan barang.
2. Pendapatan jasa: umumnya pendapatan diakui pada saat penyerahan jasa yang dapat ditagihkan.
3. Pendapatan yang berasal dari penggunaan aset, misalnya pendapatan bunga, sewa atau royalti: umumnya pendapatan dapat diakui pada saat berlalunya waktu atau pada saat aset digunakan.
4. Pendapatan yang berasal dari penjualan aset selain persediaan: umumnya pendapatan (keuntungan dari pelepasan aset) diakui pada saat penjualan atau pertukaran.

Berikut ini merupakan penjelasan pengakuan untuk masing-masing jenis pendapatan:

1. Penjualan barang

Menurut IAI (2018:23.3) pendapatan dari penjualan barang diakui jika memenuhi syarat berikut:

- a) entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli
- b) entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual
- c) jumlah pendapatan dapat diukur secara andal
- d) kemungkinan besar manfaat ekonomik yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas, dan
- e) biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan dengan transaksi penjualan tersebut dapat diukur secara andal.

Penentuan kapan pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan secara signifikan merupakan hal yang kritis dan memerlukan pengujian atas keadaan tersebut. Umumnya, transaksi penjualan barang dapat diakui sebagai pendapatan ketika terjadi penyerahan barang dari penjual ke pembeli. Dalam kasus lain, pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang berbeda dengan pemindahan hak kepemilikan atas barang tersebut.

Menurut Martani, dkk (2017:210) penjualan memiliki beberapa jenis yang memiliki perbedaan dalam mengakui pendapatan, yaitu:

- a. Penjualan *bill and hold*, yaitu penjualan barang dengan penundaan pengiriman barang. Penundaan pengiriman memang diminta oleh pembeli tanpa memengaruhi waktu penagihan dan kesepakatan harga. Pendapatan dapat diakui saat kesepakatan ditanda tangani apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah ke pembeli.
- b. Penjualan barang dengan instalasi, adalah penjualan barang yang ketika barang diantar ke tempat pembeli barang tersebut masih memerlukan proses pemasangan atau instalasi terlebih dahulu,

sebelum akhirnya barang tersebut dapat digunakan oleh pembeli. Pendapatan atas penjualan ini diakui setelah instalasi dilakukan.

- c. Penjualan dengan pembayaran di muka, di mana pembayaran yang diterima di muka sebelum barang diserahkan tidak dapat diakui sebagai pendapatan. Penerimaan kas diakui sebagai peningkatan liabilitas. Pendapatan baru diakui ketika barang telah diserahkan ke pembeli.
  - d. Penjualan dengan retur, jika jumlah retur dapat diestimasi secara andal, maka penjualan diakui penuh dan jumlah retur dicadangkan, tetapi jika jumlah retur tidak dapat diestimasi secara andal, maka pengakuan pendapatan ditunda hingga retur dilakukan dan batas waktu retur dilampaui.
  - e. Penjualan dengan perjanjian membeli kembali (*buyback agreement*), pendapatan dapat diakui ketika penyerahan barang telah dilakukan karena telah terjadi pemindahan manfaat signifikan dari penjual ke pembeli.
  - f. Penjualan menggunakan agen, pendapatan diakui ketika barang telah terjual ke konsumen akhir, karena saat barang diserahkan ke agen risiko dan manfaat dari produk tidak beralih ke agen.
  - g. Penjualan barang konsinyasi, di mana pendapatan diakui ketika telah menerima pemberitahuan penjualan dan kas diterima dari *consignee* (agen).
2. Penjualan jasa

Penjualan jasa dapat terjadi dalam jangka waktu pendek maupun panjang. Banyak kontrak jasa mencakup beberapa periode akuntansi seperti kontrak jangka panjang dalam industri konstruksi. Kieso, dkk (2018:263) menyatakan bahwa jika transaksi jasa terdiri dari satu tindakan maka pendapatan harus diakui pada saat tindakan tersebut dilakukan, sedangkan jika jasa diberikan dengan melakukan lebih dari satu tindakan maka pendapatan harus diakui sejalan dengan rangkaian tindakan yang membentuk keseluruhan transaksi.

Kieso, dkk (2018:262) menyatakan bahwa kontrak jasa harus diakui ketika kondisi berikut terpenuhi:

1. Kontrak harus dapat diukur dengan andal
2. Manfaat ekonomik sangat mungkin terjadi
3. Tahapan penyelesaian harus dapat diukur dengan andal
4. Biaya perolehan harus dapat diukur dengan andal

Kieso, dkk (2018:263) menjelaskan lebih lanjut mengenai metode pengakuan pendapatan untuk pemberian jasa dengan melakukan lebih dari satu tindakan, yaitu:

- a. Sejumlah tindakan tertentu yang identik atau serupa, jumlah pendapatan yang sama dicatat untuk setiap tindakan yang diekspektasi akan dilakukan.
- b. Sejumlah tindakan tertentu dapat ditentukan, tetapi tidak identik. Pendapatan diakui berdasarkan persentase penyelesaian dengan menggunakan ukuran yang sesuai.
- c. Sejumlah tindakan tidak tertentu yang identik atau serupa dengan periode tetap selama kinerja dilakukan, pendapatan diakui secara garis lurus selama periode tertentu kecuali terdapat bukti bahwa metode lain dapat lebih mempresentasikan pola pemberian jasa.

Menurut Kieso (2018:250) terdapat dua metode akuntansi yang jelas berbeda untuk kontrak jasa jangka panjang, yaitu:

1. Metode persentase penyelesaian (*percentage-of-completion method*). Perusahaan mengakui pendapatan dan laba bruto setiap periode berdasarkan kemajuan konstruksi yang dicerminkan dalam metode persentase penyelesaian. Perusahaan mengakumulasi biaya konstruksi ditambah laba bruto yang diperoleh hingga saat ini dalam akun persediaan (Pembangunan dalam Proses), dan mengakumulasi penagihan kemajuan dalam akun kontra persediaan (Penagihan untuk Pembangunan dalam Proses).
2. Metode pemulihan biaya (*cost recovery/zero-profit method*). Dalam beberapa kasus, pendapatan hanya diakui sebesar biaya yang dikeluarkan yang diharapkan dapat dipulihkan. Setelah seluruh biaya diakui, maka keuntungan diakui. Perusahaan mengakumulasikan biaya konstruksi dalam akun persediaan (Pembangunan dalam Proses), dan perusahaan

mengakumulasi perkembangan penagihan dalam akun kontra persediaan (Penagihan pada Pembangunan dalam Proses).

IAI dalam PSAK 23 (2018:23.4) menyatakan:

Jika hasil transaksi yang terkait dengan penjualan jasa dapat diestimasi secara andal, maka pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut diakui dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada akhir periode pelaporan. Hasil transaksi dapat diestimasi secara andal jika seluruh kondisi berikut ini dipenuhi:

- a) jumlah pendapatan dapat diukur secara andal
- b) kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas
- c) tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada akhir periode pelaporan dapat diukur secara andal, dan
- d) biaya yang timbul untuk transaksi dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur secara andal.

### 3. Pendapatan bunga, royalti, dan dividen

Menurut Martani, dkk (2017:217) pendapatan dari bunga, royalti, atau dividen diakui sebagai berikut:

1. Pengakuan pendapatan bunga mengikuti konsep akuntansi akrual. Pendapatan bunga diakui menggunakan metode suku bunga efektif.
2. Pendapatan royalti diterima dari penggunaan aset perusahaan seperti paten, hak cipta musik dan film, akan diakui berdasarkan garis lurus selama periode waktu perjanjian royalti.
3. Pendapatan dividen diakui ketika muncul hak pemegang saham untuk menerima pembayaran dividen, yaitu tanggal pengumuman dividen.

IAI dalam PSAK 23 (2018:23.6) menyatakan bahwa pendapatan yang timbul dari penggunaan aset entitas oleh pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen diakui, jika:

- a) kemungkinan besar manfaat ekonomik sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir ke entitas, dan
- b) jumlah pendapatan dapat diukur secara andal.

Masalah yang terjadi dalam pengakuan pendapatan dan beban kebanyakan disebabkan masalah waktu pengakuannya. Selain itu, jenis usaha juga membuat

pengakuan pendapatan setiap entitas tidak dapat disamakan. Beda jenis usaha yang dijalankan, maka cara pengakuan dan pencatatannya juga akan berbeda. Dalam PSAK 23 dijelaskan bahwa pendapatan atas jasa biasanya berasal dari pelaksanaan tugas entitas yang disepakati secara kontraktual yang dilaksanakan dalam suatu periode tertentu. Beberapa kontrak terkait kontrak konstruksi seperti penjualan jasa dari manajer proyek dan arsitek tidak diatur dalam PSAK 23, melainkan diatur dalam PSAK 34.

Menurut IAI dalam PSAK 34 (2018:34.3) pendapatan kontrak terdiri dari:

- a) jumlah pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak, dan
- b) penyimpangan dalam pekerjaan kontrak, klaim, dan pembayaran insentif:
  - i) sepanjang hal ini memungkinkan untuk menghasilkan pendapatan, dan
  - ii) dapat diukur secara andal.

IAI (2018:34.3) juga menyatakan bahwa:

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 seringkali 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.

Pengakuan beban menjadi hal penting karena akan mempengaruhi laba yang akan diperoleh ataupun rugi yang akan diderita perusahaan. Maka dari itu diperlukan metode pengakuan beban yang tepat. Biasanya beban diakui pada saat kas dikeluarkan atau disebut dengan metode *historical cost*, dengan bukti historis atas pengeluaran kas sebagai dasar pengakuan beban.

Menurut Purwaji, dkk (2016:9) biaya historis merupakan biaya-biaya yang telah dikeluarkan sebelumnya, di masa lalu. Sedangkan menurut Sadeli dan Siswanto (2010:46) dalam Hapsila (2018) menyatakan bahwa “biaya historis menunjukkan biaya aktual yang telah dikeluarkan”.

Biaya historis memiliki kelemahan karena metode ini akan membuat pencatatan akuntansi dalam laporan keuangan tidak menunjukkan nilai yang sebenarnya. Prinsip biaya historis ini berseberangan dengan prinsip akrual. Dalam

prinsip akrual beban diakui pada saat ada pengorbanan yang akan dikeluarkan meskipun kas belum dikeluarkan, contohnya pembebanan beban gaji yang terutang yang harus disesuaikan di akhir periode. Akan tetapi, prinsip biaya historis dinilai relevan dalam pengambilan keputusan dan terhindar dari modifikasi internal.

Menurut Kieso (2018:69) “pengakuan beban terkait dengan perubahan neto dalam aset dan perolehan pendapatan”. Sebagai ilustrasi, suatu perusahaan mengakui beban bukan pada saat membayar upah, tetapi ketika pekerjaan (jasa) atau produk telah berkontribusi dalam pendapatan. Dengan demikian perusahaan mengaitkan pengakuan beban pada pengakuan pendapatan. Pendekatan seperti ini disebut prinsip pengakuan beban.

Dalam kaitannya dengan kontrak jangka panjang beban disebut biaya kontrak dalam SAK diatur dalam PSAK 34. IAI (2018:34.4) menyatakan:

Biaya kontrak meliputi biaya-biaya yang dapat diatribusikan pada suatu kontrak selama periode sejak tanggal kontrak itu diperoleh sampai dengan penyelesaian akhir kontrak. Namun, biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak dan terjadi untuk memperoleh kontrak juga dimasukkan sebagai bagian dari biaya kontrak jika biaya tersebut dapat diidentifikasi secara terpisah dan dapat diukur secara andal dan kemungkinan besar kontrak tersebut dapat diperoleh. Jika biaya-biaya yang terjadi untuk memperoleh kontrak diakui sebagai beban pada periode terjadinya, maka biaya tersebut tidak dimasukkan dalam biaya kontak ketika kontrak tersebut diperoleh pada periode selanjutnya.

## **2.5 Perusahaan Jasa Konsultansi Konstruksi**

Saat ini Indonesia sedang gencar melakukan pembangunan dalam rangka pembangunan nasional. Untuk itu, akan banyak peluang bagi penyedia jasa konstruksi untuk mendapatkan kontrak kerja. Usaha jasa konstruksi bukan hanya usaha yang melaksanakan pekerjaan konstruksi seperti perusahaan kontraktor, melainkan termasuk perancangan dan perencanaan sebelum kegiatan konstruksi tersebut dilakukan. Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi, “jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultansi konstruksi dan/atau pekerjaan konstruksi”. Sedangkan “konsultansi konstruksi

adalah layanan keseluruhan atau sebagian kegiatan yang meliputi pengkajian, perencanaan, pengawasan, dan manajemen penyelenggaraan konstruksi suatu bangunan”.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2017 juga dijelaskan mengenai jenis usaha jasa konstruksi yang meliputi:

1. Usaha jasa konsultan konstruksi

Usaha jasa konsultan konstruksi memiliki sifat umum dan spesialis. Usaha jasa konsultan konstruksi yang bersifat umum diklasifikasikan menjadi arsitektur, rekayasa, rekayasa terpadu, dan arsitektur lanskap dan perencanaan wilayah. Sedangkan usaha jasa konsultan konstruksi yang bersifat spesialis diklasifikasikan menjadi konsultansi ilmiah dan teknis, dan pengujian dan analisis teknis.

Layanan usaha yang dapat diberikan jasa konsultan konstruksi yang bersifat umum berupa pengkajian, perencanaan, perancangan, pengawasan, dan/atau manajemen penyelenggaraan konstruksi. Sedangkan layanan usaha yang dapat diberikan jasa konsultan konstruksi yang bersifat spesialis meliputi survei, pengujian teknis, dan/atau analisis.

2. Usaha pekerjaan konstruksi

Sama seperti usaha jasa konsultan konstruksi, usaha pekerjaan konstruksi juga memiliki dua sifat usaha, yakni umum dan spesialis. Klasifikasi usaha pekerjaan konstruksi yang bersifat umum meliputi bangunan gedung dan bangunan sipil. Sedangkan klasifikasi usaha pekerjaan konstruksi yang bersifat spesialis antara lain instalasi, konstruksi khusus, konstruksi prapabrikasi, penyelesaian bangunan, dan penyewaan peralatan.

Layanan usaha yang dapat diberikan oleh usaha pekerjaan konstruksi yang bersifat umum antara lain pembangunan, pemeliharaan, pembongkaran, dan/atau pembangunan kembali. Sedangkan layanan usaha pekerjaan konstruksi bersifat spesialis meliputi pekerjaan bagian tertentu dari bangunan konstruksi atau bentuk fisik lainnya.

### 3. Usaha pekerjaan konstruksi terintegrasi

Klasifikasi usaha pekerjaan konstruksi terintegrasi meliputi bangunan gedung, dan bangunan sipil. Sedangkan layanan usaha yang dapat diberikan berupa rancang bangun, dan perekayasaan, pengadaan dan pelaksanaan.

Dalam pasal 17 Undang-Undang No 2 Tahun 2017 dijelaskan bahwa “kegiatan usaha Jasa Konstruksi didukung dengan usaha rantai pasok sumber daya konstruksi”. Sumber daya konstruksi yang dimaksud diutamakan berasal dari produksi dalam negeri.

Untuk memperoleh pekerjaan, suatu perusahaan jasa konstruksi harus memenuhi persyaratan administrasi yang diatur dalam Undang-Undang No 2 Tahun 2017. Pemilihan penyedia jasa akan dilakukan oleh pihak pemberi kerja yang dapat dilakukan melalui beberapa cara, yaitu:

1. Tender atau seleksi, merupakan pemilihan penyedia jasa dengan cara mengundang beberapa kontraktor untuk mencari pemenang penawaran. Seleksi dapat dilakukan melalui prakualifikasi, pascakualifikasi, dan tender cepat.
2. Pengadaan secara elektronik, yaitu metode pemilihan penyedia jasa yang sudah tercantum dalam katalog.
3. Penunjukan langsung, yakni penunjukan yang langsung dilakukan oleh pemberi kerja ke penyedia jasa yang dipilih yang dilakukan dalam hal penanganan darurat untuk keamanan masyarakat, pekerjaan kompleks yang hanya dapat dilaksanakan oleh penyedia jasa tertentu, pekerjaan yang bersifat rahasia yang menyangkut keamanan dan keselamatan negara, pekerjaan yang berskala kecil, dan atau kondisi-kondisi tertentu yang mengharuskan dilakukan penunjukan langsung.
4. Pengadaan langsung, yakni pengadaan jasa yang dilakukan untuk paket pekerjaan dengan nilai tertentu.

Dalam Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 dijelaskan mengenai metode pengadaan langsung, yaitu:

1. Pengadaan langsung barang/pekerjaan konstruksi/jasa lainnya adalah metode pemilihan untuk mendapatkan penyedia barang/pekerjaan konstruksi/jasa lainnya yang bernilai paling banyak Rp200.000.000 (dua ratus juta rupiah)
2. Pengadaan langsung jasa konsultasi adalah metode pemilihan untuk mendapatkan penyedia jasa konsultasi yang bernilai paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah)

## **2.6 Kontrak Konstruksi**

Biasanya aktivitas dalam kontrak konstruksi bisa terjadi dalam waktu yang panjang sehingga tanggal saat kontrak dimulai dan tanggal pada saat kontrak selesai berada pada periode akuntansi yang berbeda. Persoalan utama dalam akuntansi kontrak konstruksi adalah alokasi pendapatan kontrak dan biaya kontrak pada periode pelaksanaan pekerjaan konstruksi.

Ikatan Akuntan Indonesia dalam PSAK 34 (2018:34.1) menyatakan:

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 bergantung dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan pokok penggunaan.

Dalam PSAK 34 kontrak konstruksi diklasifikasikan menjadi:

1. Kontrak biaya-plus, yakni kontrak konstruksi dimana kontraktor mendapatkan penggantian untuk biaya-biaya yang telah diizinkan atau telah ditentukan, ditambah imbalan dengan persentase terhadap biaya atau imbalan tetap.
2. Kontrak harga tetap, adalah kontrak konstruksi dengan syarat bahwa kontraktor telah menyetujui nilai kontrak tetap, atau tarif tetap yang telah ditentukan per unit output, yang dalam beberapa hal tunduk pada klausa-klausa kenaikan biaya.

Selain diklasifikasikan sebagai kontrak biaya-plus dan kontrak harga tetap, beberapa kontrak konstruksi dapat memiliki karakteristik baik kontrak biaya-plus dan kontrak harga tetap. Contohnya kontrak biaya-plus dengan nilai maksimum yang telah disepakati sebelumnya.

Kontrak konstruksi yang dimaksud dalam PSAK 34 meliputi:

1. Kontrak pemberian jasa yang berhubungan langsung dengan konstruksi aset, contohnya jasa manajer proyek dan arsitek
2. Kontrak untuk penghancuran atau restorasi aset dan restorasi lingkungan setelah penghancuran aset.

Dalam kontrak konstruksi, kontraktor biasanya melakukan penagihan kepada pemberi kerja berdasarkan persentase penyelesaian yang telah disepakati dalam kontrak kerja. Hal ini dikenal istilah termin. Martani, dkk (2016:221) menyatakan bahwa:

Kontrak konstruksi yang bersifat jangka panjang yang dalam perjanjiannya sering kali mengatur agar penjual (dalam hal ini kontraktor yang membangun) dapat menagih berdasarkan interval waktu tertentu, yang sering dikenal dengan istilah “termin”.

Dalam hal kontrak konstruksi tertentu, ada kontrak yang tidak memuat termin pembayaran sesuai persentase penyelesaian pekerjaan yang mengharuskan kontraktor melakukan penagihan setelah pekerjaan selesai dan diserahkan kepada pemberi kerja. Biasanya ini terjadi pada kontrak kerja dengan nilai kontrak yang tidak terlalu besar. Hal ini diatur dalam Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 145 Tahun 2017 ayat 1 yang menyatakan bahwa “pembayaran yang membebankan APBN tidak boleh dilakukan sebelum barang atau jasa diterima”. Dari pasal tersebut maka sudah jelas bahwa penagihan baru dapat dilaksanakan ketika pekerjaan, terutama yang pembayarannya dibebankan ke APBN (yang berarti pemberi kerjanya adalah pemerintah) telah diterima oleh pemberi kerja.

## **2.7 Pendapatan dan Biaya Kontrak**

Dalam PSAK 34, dijelaskan bahwa pendapatan dan biaya kontrak dapat diestimasi andal jika memenuhi kondisi berikut:

1. Total pendapatan kontrak dapat diukur secara andal
2. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang berhubungan dengan kontrak akan mengalir ke perusahaan
3. Biaya kontrak dapat diukur secara andal

4. Biaya kontrak dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur secara andal sehingga dapat dibandingkan antara biaya kontrak aktual dengan yang diestimasikan sebelumnya.

Pendapatan kontrak yang dapat diakui adalah pendapatan yang dapat diestimasikan secara andal. Andal di sini maksudnya adalah pendapatan yang pasti akan diterima, yaitu yang nilainya disebutkan dalam kontrak secara legal. Pendapatan dan beban diakui dengan memperhatikan tahap penyelesaian atau disebut juga dengan metode persentase penyelesaian.

Terdapat dua metode dalam mengakui pendapatan dan beban kontrak jangka panjang. Berikut ini adalah penjelasan kedua metode tersebut:

1. Metode Persentase Penyelesaian (*percentage of completion method*)

Metode ini mengakui pendapatan, beban, dan laba bruto saat perusahaan membuat kemajuan dalam menyelesaikan kontrak jangka panjang. Menunda pengakuan sampai kontrak selesai akan menimbulkan kesalahan dalam menggambarkan pendapatan dan beban dalam suatu periode akuntansi selama kontrak terjadi. Untuk menerapkan metode ini, perusahaan harus memiliki dasar perhitungan untuk mengukur kemajuan atas penyelesaian pekerjaan pada tanggal interim tertentu.

Dalam menentukan tingkat kemajuan menuju penyelesaian perusahaan menggunakan berbagai metode. Metode yang paling populer adalah dasar biaya ke biaya (*cost-to-cost basis*). Menurut Kieso (2018:252), berdasarkan metode ini perusahaan mengukur persentase penyelesaian dengan dengan membandingkan biaya yang terjadi hingga saat ini dengan estimasi terbaru dari total biaya yang diperlukan untuk menyelesaikan kontrak. Berikut ini merupakan rumus untuk menentukan persentase penyelesaian suatu kontrak:

$$\frac{\text{Biaya yang terjadi hingga saat ini}}{\text{Estimasi terbaru untuk biaya total}} = \text{Persentase penyelesaian}$$

Setelah mengetahui persentase penyelesaian pada periode tersebut, maka akan dikalikan pendapatan yang disepakati dalam kontrak. Kemudian

akan menghasilkan besarnya pendapatan yang harus diakui hingga periode saat ini. Berikut ini disajikan perhitungannya:

|                         |   |  |   |   |
|-------------------------|---|--|---|---|
| Persentase penyelesaian | X | Perkiraan pendapatan total (atau laba bruto) | = | Pendapatan (atau laba bruto) yang akan diterima hingga saat ini |
|-------------------------|---|--|---|---|

Sedangkan untuk mengetahui besarnya pendapatan yang diakui untuk setiap periode, perusahaan akan mengurangi pendapatan atau laba bruto yang diterima hingga tanggal tertentu dengan jumlah pendapatan yang diakui sebelumnya. Berikut rumus perhitungannya:

|   |   |  |   |   |
|---|---|--|---|---|
| Pendapatan (atau laba bruto) yang akan diterima hingga saat ini | - | Pendapatan (atau laba bruto) yang diakui di periode sebelumnya | = | Nilai pendapatan (atau laba bruto) untuk periode saat ini |
|---|---|--|---|---|

## 2. Metode Pemulihan Biaya (*cost recovery/zero profit method*)

Metode ini digunakan oleh perusahaan yang pada tahap awal kontrak tidak dapat memperkirakan hasil penjualan kontrak jangka panjang dengan andal, akan tetapi perusahaan yakin bahwa mereka akan dapat memulihkan biaya kontrak yang dikeluarkan. Menurut Kieso, dkk (2018:257) “metode ini mengakui pendapatan hanya dari pengeluaran biaya yang diekspektasi dapat dipulihkan. Setelah seluruh biaya telah dikeluarkan, laba bruto telah diakui”.

Menurut beberapa literatur, metode yang paling baik adalah metode persentase penyelesaian. Akan tetapi, penerapan metode ini juga harus memperhatikan kondisi yang terjadi saat pekerjaan masih dalam pengerjaan. Menurut Kieso (2018:251), perusahaan harus menggunakan metode persentase penyelesaian saat estimasi kemajuan menuju penyelesaian, pendapatan, dan biaya dapat diestimasi dengan andal dan seluruh kondisi berikut terpenuhi:

1. Total pendapatan kontrak dapat diukur dengan andal;
2. Kemungkinan besar bahwa keuntungan ekonomi yang terkait dengan kontrak akan mengalir ke perusahaan;

3. Biaya kontrak untuk menyelesaikan kontrak dan tahap penyelesaian kontrak pada akhir periode pelaporan dapat diukur dengan andal; dan
4. Biaya kontrak yang dapat diatribusikan pada kontrak dapat diidentifikasi dengan jelas dan diukur dengan andal, sehingga biaya kontrak aktual yang terjadi dapat dibandingkan dengan perkiraan sebelumnya.

Perusahaan harus menggunakan metode pemulihan bila salah satu dari kondisi berikut:

1. Apabila perusahaan tidak dapat memenuhi persyaratan untuk menggunakan metode persentase penyelesaian, atau
2. Apabila ada bahaya inheren dalam kontrak di luar risiko bisnis normal dan berulang.

Berdasarkan kondisi di atas, metode yang dianggap paling baik adalah metode persentase penyelesaian. Maka perusahaan dianjurkan menggunakan metode pemulihan biaya hanya jika metode persentase penyelesaian tidak dapat diterapkan karena tidak sesuai dengan kondisi yang terjadi di perusahaan.

Berikut ini merupakan jurnal yang digunakan untuk mencatat pengakuan pendapatan dan beban untuk kontrak jangka panjang:

| <b>Keterangan</b>                         | <b>Debit</b> | <b>Kredit</b> |
|---|--------------|---------------|
| Pekerjaan Dalam Proses                    | Rp XXX       |               |
| Upah Personil & Adm. Proyek               |              | Rp XXX        |
| (Pada saat mengakui beban kontrak)        |              |               |
| Penagihan Pembangunan dalam Proses        | Rp XXX       |               |
| Pendapatan Proyek                         |              | Rp XXX        |
| Biaya Kontrak                             | Rp XXX       |               |
| Pembangunan dalam Proses                  |              | Rp XXX        |
| (Pada saat mengakui pendapatan dan beban) |              |               |

|   |        |        |
|---|--------|--------|
| Piutang Usaha   | Rp XXX |        |
| Penagihan Pembangunan dalam Proses                    |        | Rp XXX |
| PPN Keluaran  |        | Rp XXX |
| (Pada saat mengajukan penagihan kepada pemberi kerja) |        |        |
| Kas   | Rp XXX |        |
| Piutang Usaha   |        | Rp XXX |
| (Pada saat menerima pembayaran)                       |        |        |

## 2.8 Laporan Laba Rugi

Menurut IAI (2018:01.4) “laba rugi adalah total pendapatan dikurangi beban, tidak termasuk komponen-komponen pendapatan komprehensif lain”. Sedangkan menurut Kieso (2018:181) “Laporan laba rugi (*income statement*) merupakan laporan yang mengukur keberhasilan operasi perusahaan pada suatu periode waktu tertentu”.

Laporan laba rugi (*income statements*) menyajikan pendapatan dan beban untuk suatu periode waktu tertentu berdasarkan konsep penandingan (*matching concept*). Berdasarkan penandingan pendapatan dan beban tersebut maka akan tersaji selisih yang mana jika pendapatan lebih besar daripada beban maka selisih tersebut akan disebut laba bersih (*net income* atau *net profit*) sedangkan apabila beban lebih besar daripada pendapatan maka selisih akan disebut rugi bersih (*net loss*). Laporan ini menyediakan informasi yang membantu investor dan kreditur memprediksikan jumlah, waktu, dan ketidakpastian arus kas masa depan.

### 2.8.1 Kegunaan Laporan Laba Rugi

Pada umumnya laporan keuangan digunakan oleh investor dan kreditur untuk memprediksi jumlah arus kas masa depan perusahaan. Menurut Kieso (2018:181), investor dan kreditur menggunakan informasi laporan laba rugi untuk:

1. Mengevaluasi kinerja perusahaan sebelumnya. Memeriksa pendapatan dan beban menunjukkan bagaimana perusahaan bekerja dan memungkinkan perbandingan kinerja perusahaan dengan pesaingnya. Misalnya, seorang analis menggunakan data laba rugi

yang disediakan oleh Hyundai (KOR) untuk membandingkan kinerjanya dengan Toyota (JPN).

2. Memberikan dasar untuk memprediksi kinerja masa depan. Informasi tentang kinerja sebelumnya dapat membantu menentukan *trend* penting yang, jika berlanjut, dapat memberikan informasi tentang kinerja masa depan. Misalnya, General Electric (GE) (AS) suatu kali melaporkan peningkatan pendapatan yang konsisten. Jelas bahwa keberhasilan di masa lalu tidak dapat menjamin kesuksesan di masa depan. Namun, analis dapat memprediksikan pendapatan, laba, dan arus kas di masa depan dengan lebih baik, jika terdapat hubungan yang masuk akal antara kinerja masa lalu dan masa depan.
3. Membantu menilai risiko atau ketidakpastian pencapaian arus kas masa depan. Informasi tentang berbagai komponen laba rugi—pendapatan, beban, keuntungan, dan kerugian—menyoroti hubungan di antara komponen tersebut. Laporan laba rugi juga membantu menilai risiko tidak tercapainya tingkat arus kas tertentu di masa depan. Misalnya, para investor dan kreditur seringkali memisahkan kinerja operasi Siemens AG (DEU) dari operasi yang dihentikan karena Siemens terutama memperoleh pendapatan dan kas melalui kegiatan operasinya. Oleh karena itu, hasil dari operasi yang dilanjutkan sangat signifikan dalam memprediksi kinerja masa depan dibandingkan hasil dari operasi yang dihentikan.

Ringkasnya, informasi laporan laba rugi—pendapatan, beban, keuntungan, dan kerugian—membantu pengguna mengevaluasi kinerja masa lalu. Laporan laba rugi juga memberikan wawasan mengenai kemungkinan pencapaian tingkat arus kas tertentu di masa depan.

### 2.8.2 Unsur Laporan Laba Rugi

Laporan Laba Rugi menyajikan ringkasan dari transaksi pendapatan, beban, keuntungan, dan kerugian. Laporan laba rugi lebih lanjut dapat mengklasifikasikan pendapatan berdasarkan operasi dan non-operasi, serta dilanjutkan atau dihentikan. Menurut Kieso (2018:184), terdapat dua unsur utama laporan laba rugi, yaitu:

#### 1. Penghasilan (*Income*)

Definisi penghasilan meliputi pendapatan (*revenues*) maupun keuntungan (*gains*). Pendapatan timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa (*ordinary*) dan dikenal dengan sebutan yang berbeda, seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, dan sewa. Keuntungan mencerminkan pos lainnya yang memenuhi definisi penghasilan dan

mungkin timbul atau tidak timbul dalam aktivitas entitas yang biasa. Keuntungan meliputi, misalnya, pos yang timbul dalam pengalihan aset tidak lancar. Definisi penghasilan juga mencakup keuntungan yang belum direalisasi; sebagai contoh, yang timbul dari revaluasi sekuritas yang dapat dipasarkan (*marketable*) dan dari kenaikan jumlah aset jangka panjang.

## 2. Beban (*Expenses*)

Definisi beban mencakup kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa meliputi, sebagai contoh, beban pokok penjualan, penyusutan, sewa, gaji dan upah, serta pajak. Kerugian mencerminkan pos lain yang memenuhi definisi beban yang mungkin timbul atau mungkin tidak timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa. Kerugian meliputi kerugian atas beban restrukturisasi, kerugian yang terkait dengan penjualan aset jangka panjang, atau kerugian yang belum direalisasi pada sekuritas yang diperdagangkan.