

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pendapatan

Pendapatan merupakan hal yang penting bagi perusahaan dalam menjalankan bisnisnya. Untuk melanjutkan tugas akhir ini, perlu dipahami terlebih dahulu mengenai pengertian dari pendapatan. Menurut (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2018) dalam bukunya yang berjudul *Intermediate Accounting IFRS Edition Edisi Ketiga* menjelaskan pengertian pendapatan yaitu.

Inflows or other enhancements of assets of an entity or settlement of its liability (or a combination of both) during a period from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity's ongoing major or central operations.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat diketahui secara garis besar pendapatan merupakan arus masuk atau peningkatan aset dan / atau penyelesaian kewajiban suatu perusahaan selama periode tertentu dari kegiatan operasi entitas baik dalam memberikan barang maupun jasa nya kepada pihak terkait.

Lebih lanjut PSAK 72 dalam paragraf 2 menjelaskan mengenai tujuan atas penetapan prinsip Pendapatan Dari Kontrak Dengan Pelanggan yaitu untuk mengakui pendapatan atas barang atau jasa yang diberikan kepada pelanggan yang menjadi hak milik perusahaan (Ikatan Akuntansi Indonesia, 2018). Hal ini

menunjukkan bahwa perusahaan, terutama yang menggunakan kebijakan PSAK 72 ini perlu memperkirakan imbalan yang menjadi haknya dalam mengakui pendapatannya. Pendapatan ini juga didapat oleh perusahaan apabila sudah ada aktivitas terkait pertukaran barang atau jasa oleh pihak yang bersangkutan.

2.1.1 Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan Kontrak Konstruksi

2.1.1.1 Pengakuan

Perusahaan akan menerima imbalan atas penyerahan barang atau jasanya kepada pelanggan. Perusahaan perlu menentukan kapan waktu yang diperlukan untuk mengakui pendapatan tersebut. Terdapat lima tahapan dalam pengakuan pendapatan yang perlu dilakukan oleh perusahaan. Dalam PSAK 72 Paragraf 09 dijelaskan mengenai tahapan pertama dalam pengakuan pendapatan yaitu mengidentifikasi kontrak. Perusahaan perlu memenuhi kriteria yang tercantum yaitu pihak yang terlibat dalam kontrak sudah menyetujui kontrak, perusahaan bisa mengidentifikasi hak dan jangka waktu atas barang atau jasa yang diberikan, terdapat substansi komersial dalam kontrak, dan perusahaan memiliki kemungkinan untuk menagih imbalan yang menjadi haknya.

Perusahaan perlu melengkapi seluruh kriteria tersebut untuk mencatat kontrak yang terjadi dengan pelanggan. Apabila pelanggan tidak dapat memenuhi kriteria tersebut, maka perusahaan melanjutkan menilai kontrak untuk menentukan kriteria selanjutnya seperti yang dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 14. Untuk kriteria selanjutnya sendiri dijelaskan di paragraf selanjutnya, yaitu PSAK 72 paragraf 15.

Ketika kontrak dengan pelanggan tidak memenuhi kriteria dalam paragraf 09 dan entitas menerima imbalan dari pelanggan, maka entitas mengakui imbalan yang diterima sebagai pendapatan hanya jika salah satu peristiwa berikut telah terjadi:

- (a) Entitas tidak memiliki sisa kewajiban untuk mengalihkan barang atau jasa kepada pelanggan dan seluruh, atau secara substansial seluruh, imbalan yang dijanjikan pelanggan telah diterima entitas dan tidak dapat dikembalikan; atau
- (b) Kontrak telah diakhiri dan imbalan yang diterima dari pelanggan tidak dapat dikembalikan.

Tahapan kedua dalam mengakui pendapatan yaitu mengidentifikasi kewajiban pelaksanaan. PSAK 72 paragraf 22 menjelaskan mengenai identifikasi kewajiban pelaksanaan yang dilakukan oleh perusahaan yaitu.

Pada inisiasi kontrak, entitas menilai barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dan mengidentifikasi sebagai kewajiban pelaksanaan setiap janji untuk mengalihkan kepada pelanggan baik:

- (a) Suatu barang atau jasa (atau sepaket barang atau jasa) yang bersifat dapat dibedakan; atau
- (b) Serangkaian barang atau jasa yang bersifat dapat dibedakan yang secara substansial sama dan memiliki pola pengalihan yang sama kepada pelanggan.

Berdasarkan penjelasan tersebut, perusahaan perlu menentukan kriteria yang terdapat dalam kontrak. Kriteria yang dimaksud yaitu apakah hanya ada satu kewajiban atau terdapat beberapa kewajiban dalam kontrak yang dibuat dengan pelanggan.

Lalu selanjutnya ada mengakui pendapatan atas kontrak dengan pelanggan yang merupakan tahap terakhir, namun penulis menjelaskan di bagian ini karena sesuai dengan subbab yang dijelaskan. Dalam PSAK 72 paragraf 31 menjelaskan mengenai pendapatan yang diakui ketika perusahaan telah memenuhi kewajiban pelaksanaannya dalam memberikan barang atau jasanya kepada pelanggan. Nantinya aset akan dialihkan oleh perusahaan kepada pelanggan ketika pelanggan memiliki kendali atas aset tersebut

Dalam mengakui pendapatannya perusahaan perlu memenuhi kewajiban pelaksanaannya. Kewajiban pelaksanaan ini akan dapat dipenuhi dengan dua cara. Cara pertama yaitu kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi sepanjang waktu. Kriteria yang diperlukan dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 35 yaitu.

Entitas mengalihkan pengendalian barang atau jasa sepanjang waktu dan, oleh karena itu, memenuhi kewajiban pelaksanaan dan mengakui pendapatan sepanjang waktu, jika satu dari kriteria berikut terpenuhi:

- a) Pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan dari pelaksanaan entitas selama entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya;
- b) Pelaksanaan entitas menimbulkan atau meningkatkan aset (sebagai contoh, pekerja dalam proses) yang dikendalikan pelanggan selama aset tersebut ditimbulkan atau ditingkatkan; atau
- c) Pelaksanaan entitas tidak menimbulkan suatu aset dengan penggunaan alternatif bagi entitas dan entitas memiliki hak atas pembayaran yang dapat dipaksakan atas pelaksanaan yang telah diselesaikan sampai saat ini.

Untuk kriteria kewajiban pelaksanaan yang dipenuhi pada waktu tertentu dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 38 apabila kriteria kewajiban pelaksanaan tidak sesuai dengan yang ada dalam PSAK 72 paragraf 35 diatas. Kriteria yang dimaksud seperti pelanggan memiliki hak kepemilikan yang legal atas aset, perusahaan memiliki hak kini atas aset, dll.

2.1.1.2 Pengukuran

Perusahaan nantinya akan memberikan jasa atau barang kepada pelanggan, bersamaan dengan itu juga perusahaan mendapatkan hak atas imbalan nya. Perusahaan perlu mengukur pendapatan yang akan diterimanya. Berdasarkan PSAK 72 paragraf 46, perusahaan akan mengakui pendapatan dari sejumlah transaksi yang sudah dialokasikan kepada kewajiban pelaksanaannya selama kewajiban tersebut sudah dilaksanakan oleh perusahaan. Lebih lanjut dalam PSAK 72 paragraf 47 mengenai harga transaksi yaitu.

Entitas mempertimbangkan syarat kontrak dan praktik bisnis umum entitas untuk menentukan harga transaksi. Harga transaksi adalah jumlah imbalan yang diperkirakan menjadi hak entitas dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan, tidak termasuk jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga (sebagai contoh, beberapa pajak penjualan). Imbalan yang dijanjikan dalam kontrak dengan pelanggan dapat mencakup jumlah tetap, jumlah variabel, atau keduanya.

Setelah mengetahui pengertian dari harga transaksi, perusahaan perlu memperhatikan kriteria tertentu dalam menentukan harga transaksinya. Kriteria ini merupakan tahap ketiga dalam mengakui pendapatan yang dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 48 yaitu.

Sifat, waktu, dan jumlah imbalan yang dijanjikan oleh pelanggan mempengaruhi estimasi harga transaksi. Ketika menentukan harga transaksi, entitas mempertimbangkan dampak dari seluruh hal berikut:

- a. Imbalan variabel
- b. Estimasi pembatas imbalan variabel
- c. Keberadaan komponen pendanaan signifikan dalam kontrak
- d. Imbalan nonkas
- e. Utang imbalan kepada pelanggan

Hal-hal diatas merupakan kriteria yang perlu diperhatikan oleh perusahaan dalam menentukan harga transaksi dalam kontrak dengan pelanggannya. Perusahaan juga dapat ber estimasi bahwa barang atau jasa yang diberikan maupun kontraknya tidak dapat dibatalkan atau diubah dalam tujuan menentukan harga transaksinya. Hal ini dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 49.

Tahapan keempat adalah mengalokasikan harga transaksi ke setiap kewajiban pelaksanaan yang dilakukan perusahaan. Dalam PSAK 72 paragraf 73 menjelaskan mengenai tujuan pengalokasian harga yaitu.

Tujuan ketika mengalokasikan harga transaksi adalah entitas mengalokasikan harga transaksi terhadap setiap kewajiban pelaksanaan (atau barang atau jasa bersifat dapat dibedakan) dalam jumlah yang menggambarkan jumlah imbalan yang, diperkirakan menjadi hak entitas

dalam pertukaran untuk mengalihkan barang atau jasa yang dijanjikan kepada pelanggan.

Pada paragraf selanjutnya yaitu PSAK 72 paragraf 74 juga dijelaskan mengenai penggunaan *relative stand-alone selling price* (dasar harga jual sendiri relatif) dalam pengalokasian harga transaksi ke setiap kewajiban pelaksanaannya. Untuk alokasi diskon dan alokasi imbalan yang mencakup jumlah variabel dikecualikan dari penggunaan dasar harga jual sendiri relatif ini.

2.1.2 Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan Kontrak Konstruksi

2.1.2.1 Penyajian

Setelah mengakui pendapatannya, selanjutnya perusahaan perlu mencatat menyajikannya dalam sebuah laporan keuangan. Penyajian ini dilakukan oleh perusahaan seperti yang dijelaskan pada PSAK 72 paragraf 105

Ketika salah satu pihak dalam kontrak telah melaksanakan, entitas menyajikan kontrak dalam laporan posisi keuangan sebagai aset kontrak atau liabilitas kontrak, bergantung pada hubungan antara pelaksanaan entitas dan pembayaran pelanggan. Entitas menyajikan hak tanpa syarat terhadap imbalan secara terpisah sebagai piutang.

Selain itu, dalam PSAK 72 paragraf 109 juga dijelaskan mengenai penggunaan istilah alternatif yang digunakan oleh perusahaan terkait aset kontrak dan liabilitas kontrak dalam laporan keuangannya. Hal ini ditegaskan karena adanya kemungkinan bahwa tiap perusahaan memiliki ketentuan yang berbeda dan PSAK 72 juga tidak melarangnya. Namun demikian, apabila perusahaan memutuskan untuk menggunakan deskripsi alternatif atas hal tersebut, maka perlu diberikan informasi yang cukup bagi pengguna keuangan agar dapat membedakan antara piutang dengan aset kontrak.

2.1.2.2 Pengungkapan

Setelah perusahaan melakukan penyajian atas praktik akuntansi ke dalam laporan keuangan, selanjutnya perusahaan akan mengungkapkan berbagai informasi dalam laporan keuangan tersebut. Tujuan dari pengungkapan sendiri adalah agar pengguna laporan keuangan dapat memahami berbagai informasi terkait aktivitas operasional yang dilakukan oleh perusahaan. PSAK 72 paragraf 110 menjelaskan mengenai tujuan persyaratan pengungkapan tersebut yaitu.

Tujuan persyaratan pengungkapan adalah agar entitas mengungkapkan informasi yang cukup yang memungkinkan pengguna laporan keuangan memahami sifat, jumlah, waktu, dan ketidakpastian pendapatan dan arus kas yang timbul dari kontrak dengan pelanggan. Untuk mencapai tujuan tersebut, entitas mengungkapkan informasi kualitatif dan kuantitatif tentang seluruh hal berikut:

- a) kontrak dengan pelanggan;
- b) pertimbangan signifikan, dan perubahan dalam pertimbangan, yang dibuat dalam, menerapkan Pernyataan ini terhadap kontrak tersebut; dan
- c) aset yang diakui dari biaya untuk memperoleh atau memenuhi kontrak dengan pelanggan sesuai dengan paragraf 91 atau 95.

Atas pengungkapan tersebut, nantinya pengguna keuangan dapat mengetahui informasi dengan mudah untuk kepentingannya masing-masing. Pengungkapan informasi ini akan dijelaskan secara kualitatif maupun kuantitatif oleh perusahaan. Hal ini dicantumkan dalam laporan keuangan, khususnya dalam Catatan Atas Laporan Keuangannya.

2.2 Kontrak

Dalam mengakui pendapatan, perlu adanya kontrak antara perusahaan dengan pelanggannya. Definisi kontrak sendiri menurut PSAK 72 paragraf 10 adalah

perjanjian yang menimbulkan hak dan kewajiban oleh dua pihak atau lebih. Apabila perusahaan sudah membuat kontrak dengan pelanggan, maka perusahaan berkewajiban untuk memenuhi pelaksanaannya dengan memberikan barang atau jasa sesuai dengan yang tercantum dalam kontrak.

Kontrak dapat disatukan dengan kontrak lainnya. Hal ini biasa juga disebut kombinasi kontrak. PSAK 72 paragraf 17 menjelaskan mengenai persyaratan yang harus dipenuhi dalam kombinasi kontrak yaitu.

Entitas menggabungkan dua atau lebih kontrak yang disepakati pada waktu yang sama atau berdekatan dengan pelanggan yang sama (atau pihak berelasi dari pelanggan) dan mencatat kontrak tersebut sebagai kontrak tunggal jika satu atau lebih kriteria berikut terpenuhi:

- (a) Kontrak dinegosiasikan sebagai satu paket dengan tujuan komersial tunggal;
- (b) Jumlah imbalan yang dibayarkan dalam satu kontrak bergantung pada harga atau pelaksanaan dari kontrak lain; atau
- (c) Barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak (atau beberapa barang atau jasa yang dijanjikan dalam setiap kontrak) merupakan kewajiban pelaksanaan tunggal sesuai dengan paragraf 22-30.

Selain itu, ada juga yang disebut modifikasi kontrak. Modifikasi kontrak menurut PSAK 72 paragraf 18 yaitu perubahan yang terjadi baik dalam harga kontrak atau dalam ruang lingkup kontrak yang sudah disetujui oleh para pihak yang terlibat dalam kontrak. Perubahan kontrak ini dapat menimbulkan ketentuan baru atau mengubah ketentuan yang sudah ada sebelumnya. Hal ini diperbolehkan oleh PSAK 72 apabila pihak-pihak yang terlibat sudah menyetujui atas modifikasi kontrak tersebut.

2.2.1 Biaya Inkremental atas Perolehan Kontrak

Dalam menentukan kontrak terdapat biaya-biaya lain yang dikeluarkan untuk memperolehnya. Biaya ini bisa juga disebut biaya inkremental. Untuk lebih

jelasnya PSAK 72 paragraf 92 menjelaskan mengenai pengertian biaya incremental yaitu.

Biaya inkremental atas perolehan kontrak adalah biaya yang terjadi untuk memperoleh kontrak dengan pelanggan yang tidak akan terjadi jika kontrak belum diperoleh (sebagai contoh, komisi penjualan).

Jika perusahaan mengestimasi untuk memulihkan biaya ini, maka perusahaan mengakuinya sebagai aset. Hal ini sesuai dengan yang dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 91. Perusahaan dapat mengakui biaya ini sebagai beban apabila periode dari amortisasi berumur setahun atau kurang seperti yang diungkapkan dalam PSAK 72 paragraf 94.

2.2.2 Biaya Pemenuhan Kontrak

Selain biaya inkremental atas perolehan kontrak yang dijelaskan sebelumnya, terdapat juga biaya atas pemenuhan kontrak. Biaya ini apabila berada dalam ruang lingkup pernyataan lain, maka perusahaan mencatatnya sesuai dengan pernyataan tersebut. Hal ini seperti yang dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 96. Namun apabila tidak berada dalam ruang lingkup pernyataan lain, maka perusahaan dapat mengakuinya sebagai aset apabila memenuhi kriteria yang ditentukan. Kriteria ini dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 95 yaitu.

Jika biaya yang terjadi dalam memenuhi kontrak dengan pelanggan tidak berada dalam ruang lingkup Pernyataan lain (sebagai contoh, PSAK 14: Persediaan, PSAK 16: Aset Tetap atau PSAK 19: Aset Takberwujud), entitas mengakui sebagai aset atas biaya yang terjadi untuk memenuhi kontrak hanya jika biaya tersebut memenuhi seluruh kriteria berikut:

- a) Biaya berkaitan secara langsung dengan kontrak atau untuk kontrak yang diantisipasi dapat diidentifikasi secara spesifik oleh entitas (sebagai contoh, biaya yang berkaitan dengan jasa yang disediakan dalam pembaruan kontrak yang ada atau biaya merancang (*costs of designing*) aset untuk dialihkan dalam kontrak spesifik yang belum disetujui);

- b) Biaya menghasilkan atau meningkatkan sumber daya entitas yang akan digunakan dalam pemenuhan (atau dalam melanjutkan pemenuhan) kewajiban pelaksanaan di masa depan; dan
- c) Biaya diharapkan akan dipulihkan.

Dalam paragraf selanjutnya juga dijelaskan mengenai biaya-biaya yang tergolong dalam kriteria tertentu. Biaya untuk tenaga kerja langsung adalah salah satu contoh yang di jelaskan dalam PSAK 72 paragraf 97 sebagai biaya yang berkaitan secara langsung dengan kontrak. Lalu, untuk biaya yang diakui sebagai beban salah satu contohnya adalah biaya administratif, hal ini dijelaskan dalam PSAK 72 paragraf 98.