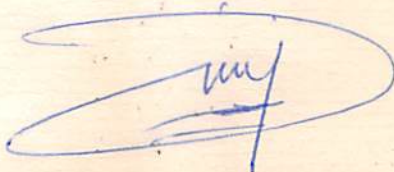


ANALISA PERBANDINGAN PERHITUNGAN RUGI-LABA
METODE KONTRAK SELESAI DENGAN METODE PERSENTASE
PENYELESAIAN PADA PERUSAHAAN JASA KONSTRUKSI
DAN PENGARUHNYA TERHADAP LABA AKUNTANSI PT." X "

S K R I P S I

Diajukan Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat
Dalam Meraih Gelar Sarjana Ekonomi
Jurusan Akuntansi

Mengetahui
Ketua jurusan Akuntansi



(Drs. Ketut Sunarta, Ak.)

Menyetujui
Dosen Pembimbing



(Drs. Nandang Muchtar, Ak.)

Dekan Fakultas Ekonomi
Universitas Pakuan



(Dra. Fazariah M., Ak.)

1877

1877

Telah disetujui dan disyahkan pada Sidang Sarjana
Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi
Universitas Pakuan Bogor
pada tanggal 11 Agustus 1995

Mengetahui
Dosen Pembimbing

Menyetujui
Dosen Penguji

(Drs. Nandang Muchtar, Ak.)

(Drs. Eddy Mulyadi, Ak.)



ANALISA PERBANDINGAN PERHITUNGAN RUGI-LABA
METODE KONTRAK SELESAI DENGAN METODE PERSENTASE
PENYELESAIAN PADA PERUSAHAAN JASA KONSTRUKSI
DAN PENGARUHNYA TERHADAP LABA AKUNTANSI PT." X "

S K R I P S I

Diajukan Untuk Memenuhi Salah Satu Syarat
Dalam Meraih Gelar Sarjana Ekonomi
Jurusan Akuntansi



Disusun Oleh :

JONNY CHANDRA

NRP : 022190034
NIRM : 41043403900319

FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS PAKUAN BOGOR
1995

1000

KATA PENGANTAR

Dengan memanjatkan puji dan syukur kehadirat Tuhan Yang Maha Kuasa, atas segala rahmat serta kemurahanNya telah berkenan memberikan AnugerahNya kepada penulis dalam berbagai rintangan dan hambatan pada waktu menyelesaikan skripsi ini, yang merupakan salah satu persyaratan guna mencapai gelar Sarjana Ekonomi, jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor.

Selama penulis mengerjakan skripsi ini, tidak sedikit kesulitan yang penulis hadapi, oleh karena itu penulis sadari bahwa skripsi ini belum dapat dikatakan sempurna, kekurangan-kekurangan di dalam penulisan ini dapat disempurnakan dimasa yang akan datang melalui saran dan kritik yang membangun dengan demikian maka penulis berharap kiranya skripsi ini dapat bermanfaat bagi para pembaca sekalian.

Melalui kesempatan ini, penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih yang sebesar-besarnya untuk ketulusan semua pihak yang telah memberikan bimbingan, dorongan dan bantuan sehingga terwujudnya skripsi ini, yaitu kepada :

1. Ibu Dra. Fazariah M., Ak. selaku Dekan pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor.

2. Bapak Drs. Nandang Muchtar, Ak. yang penuh dengan kesabaran dan keikhlasan hati telah meluangkan waktunya yang sangat berharga untuk memberikan bimbingan dan pengetahuan-pengetahuan mengenai masalah Teori Akuntansi, khususnya akuntansi untuk perusahaan jasa konstruksi, sehingga selesainya skripsi ini.
3. Bapak Drs. K. Sunarta, Ak. selaku Ketua Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor.
4. Bapak Drs. Eddy Mulyadi S., Ak. selaku Pembantu Dekan I pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor.
5. Ibu Dra. Inna Sri Supina atas segala bantuan-bantuan yang telah diberikan sehingga dapat memperlancar penyusunan skripsi ini, dari awal hingga selesai.
6. Bapak Jamil beserta seluruh karyawan sekretariat Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor, yang telah banyak membantu menyelesaikan persyaratan-persyaratan administratif, sehubungan dengan penyusunan skripsi ini.
7. Bapak Billy Tahir K., SE. selaku Senior Auditor pada Kantor Akuntan Public Drs. M S Setiawan & Rekan yang telah sudi memberikan data-data yang diperlukan dalam penyusunan skripsi ini.
8. Bapak Herry Kusuma Halim, SE. yang telah memberikan dorongan dan bantuan pada penulis sehingga skripsi ini dapat diselesaikan.

9. Ibu Aida Sjifriany, SE. yang telah memberikan dorongan bantuan dan semangat pada penulis sehingga skripsi ini dapat diselesaikan.

Akhirnya penulis mendoakan semoga Tuhan Yang Maha Kuasa membalas semua kebaikan kepada semua pihak yang penulis sebutkan di atas.

Bogor, Juli 1995

Penulis

DAFTAR ISI

	halaman
KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR LAMPIRAN	vii
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Penelitian	1
1.2. Identifikasi Masalah	4
1.3. Maksud dan Tujuan Penelitian	5
1.4. Kegunaan Penelitian	6
1.5. Kerangka Pemikiran	7
1.6. Metodologi Penelitian	9
1.7. Lokasi Penelitian	10
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1. Konsep-konsep Pendapatan	11
2.1.1. Pengertian Pendapatan	11
2.1.2. Pengakuan Pendapatan	13
2.1.3. Metode Pengakuan Pendapatan	14
2.1.4. Pengukuran Pendapatan	21
2.2. Pengukuran Biaya dan Pendapatan Pada Perusahaan Jasa Konstruksi	24

2.2.1. Karakteristik Perusahaan	
Jasa Konstruksi.....	24
2.2.2. Pengukuran Pendapatan	
Kontrak	25
2.2.3. Pengukuran Biaya Kontrak ..	29
2.3. Perbandingan Metode Pesentase	
Penyelesaian Dengan Metode Kontrak	
Selesai	29
2.3.1. Metode Persentase	
Penyelesaian	29
2.3.2. Metode Kontrak Selesai	30
2.3.3. Perbandingan Antara Metode	
Persentase Penyelesaian	
Dengan Metode Kontrak	
Selesai	31

BAB III OBYEK DAN METODE PENELITIAN

3.1. Obyek Penelitian	35
3.1.1. Sejarah Singkat Perusahaan.	35
3.1.2. Struktur Organisasi	
Perusahaan dan Uraian Tugas	36
3.1.3. Struktur Organisasi Proyek.	40
3.2. Metode Penelitian	45

BAB	IV	HASIL DAN PEMBAHASAN	
	4.1.	Sistem Akuntansi Jasa Konstruksi Yang Berjalan - Metode Persentase Penyelesaian	46
	4.1.1.	Proyek Rumah Sakit Graha Medika	47
	4.1.2.	Pembahasan Proyek Rumah Sakit Graha Medika	51
	4.1.3.	Proyek Ruko Segitiga Senen .	57
	4.1.4.	Pembahasan Proyek Ruko Segitiga Senen	60
	4.2.	Analisa Penerapan Metode Kontrak Selesai dan Profitabilitas	67
	4.2.1.	Penerapan Metode Kontrak Selesai	67
	4.2.2.	Analisa Profitabilitas untuk Masing-masing Metode Pengakuan Pendapatan	72
BAB	V	KESIMPULAN DAN SARAN	
	5.1.	Kesimpulan	84
	5.2.	Saran	85
BAB	VI	RINGKASAN	87
		DAFTAR PUSTAKA	92

DAFTAR LAMPIRAN

	halaman
Lampiran 1 : Struktur Organisasi Proyek	93
Lampiran 2 : Struktur Organisasi Perusahaan	94

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Penelitian

Tujuan pembangunan nasional adalah mewujudkan masyarakat adil dan makmur yang merata berdasarkan Pancasila dan UUD '45. Untuk mewujudkan tujuan atau tercapainya cita-cita tersebut diperlukan berbagai upaya pembangunan khususnya dalam bidang perekonomian.

Sekalipun masalah ekonomi sangat berat, pemerintah tetap bertekad untuk terus melaksanakan pembangunan disegala bidang. Kita dapat melihat bahwa pembangunan nasional kita dari tahun ke tahun semakin meningkat baik dalam jumlah anggaran maupun dalam jenis kegiatan yang dilaksanakan, sehingga telah menumbuhkan sistem ekonomi nasional yang semakin jauh berkembang dan makin kompleks yang meminta perhatian yang lebih besar, keterampilan dan pengetahuan yang lebih tinggi.

Dengan permasalahan di atas pemerintah sangat menyadari pentingnya prasarana dan sarana yang dapat menunjang keberhasilan program-program pemerintah yang telah dicanangkan untuk jangka waktu tertentu, terutama dalam pelaksanaan pembangunan fisik seperti : bendungan, irigasi, jalan raya, jalan kereta api, pelabuhan udara, dermaga, jembatan, gedung-gedung dan sarana fisik lainnya.

Untuk kepentingan tersebut di atas maka pemerintah mengikutsertakan badan-badan usaha jasa konstruksi, dimana dalam mengerjakan proyek-proyek pembangunan tersebut para pengusaha jasa konstruksi memperoleh permintaan pembangunan dari penanaman modal swasta maupun pemerintah. Sejalan dengan berkembangnya perusahaan-perusahaan jasa konstruksi yang telah ada maupun yang baru berdiri, semakin dirasakan perlunya suatu pencatatan akuntansi yang lebih baik guna menunjang kemajuan perusahaan.

Akuntansi untuk perusahaan jasa konstruksi adalah cukup menarik, terlebih dalam hal pengakuan pendapatan. Masalah metode pengakuan pendapatan timbul karena lamanya proyek yang dikerjakan tidak selalu selesai dalam satu periode akuntansi. Ada dua metode yang umum digunakan pada perusahaan jasa konstruksi dalam mengakui pendapatan, yaitu : "Metode Persentase Penyelesaian" dan "Metode Kontrak Selesai". Pemilihan metode pengakuan pendapatan yang digunakan akan berpengaruh terhadap penentuan rugi-laba periodik perusahaan yang bersangkutan.

Dalam menggunakan metode persentase penyelesaian diperlukan kecakapan untuk mengestimasi tingkat penyelesaian proyek yang sedang dikerjakan, juga tingkat resiko dan faktor-faktor ketidakpastian yang mungkin timbul. Pada metode ini pendapatan diakui sesuai dengan persentase proyek yang telah selesai, sehingga

kecakapan/kemampuan mengestimasi ini merupakan faktor penting bagi perusahaan. Metode persentase penyelesaian umumnya digunakan untuk proyek-proyek jangka panjang.

Dalam metode kontrak selesai, pendapatan diakui saat proyek telah selesai seluruhnya. Metode kontrak selesai umumnya digunakan untuk proyek-proyek dengan masa kontrak singkat yang diperkirakan selesai dalam satu periode akuntansi, atau dalam keadaan dimana syarat-syarat untuk menggunakan metode persentase penyelesaian tidak dapat dipenuhi.

PT. X adalah sebuah perusahaan kontraktor yang berkantor pusat di Jakarta. Kegiatan utamanya adalah menjalankan usaha-usaha dibidang pemborongan bangunan, proyek pertokoan, sarana jalan dan perumahan.

Sejak pertama kali berdiri hingga saat ini PT. X telah mengalami kemajuan yang begitu pesat ini terbukti dengan berkembangnya daerah operasi , sehingga tidak hanya meliputi wilayah DKI Jakarta saja melainkan sudah tersebar di Jawa Barat, Jawa Tengah, Yogyakarta, Jawa Timur dan Bali.

Sejalan dengan makin berkembangnya tingkat perekonomian di Indonesia, maka semakin banyak proyek-proyek pembangunan yang bermunculan, seperti : perhotelan, apartments, Condominium, perumahan dan proyek-proyek lain baik milik pemerintah maupun swasta.

Permintaan proyek-proyek yang diterima oleh PT. X tidak seluruhnya berjangka panjang namun ada beberapa proyek yang dapat diselesaikan hanya dalam satu periode akuntansi (jangka pendek). Hal ini memerlukan kecakapan dalam melakukan pencatatan akuntansi, serta metode mana yang paling tepat digunakan dalam penentuan pengakuan pendapatan.

Sehubungan dengan hal tersebut di atas, maka penulis terdorong untuk melakukan analisa perbandingan terhadap perhitungan rugi-laba metode kontrak selesai dengan metode persentase penyelesaian serta pengaruhnya terhadap laba akuntansi PT X., yang menerapkan metode persentase penyelesaian.

1.2. Identifikasi Masalah

Salah satu tujuan perusahaan adalah memelihara keseimbangan perusahaan agar terus menerus dapat melakukan operasinya dengan baik. Tujuan ini berlaku untuk semua jenis organisasi ataupun badan usaha tidak tergantung dari jenis dan sifat usahanya. Dengan membandingkan jumlah pendapatan yang diperoleh selama suatu periode dan jumlah biaya yang dapat diaplikasikan pada pendapatan tersebut, kita dapat mengetahui besar laba atau rugi yang diperoleh perusahaan pada periode tersebut.

Perusahaan yang bergerak dalam bidang konstruksi juga

mempunyai tujuan menjaga kelangsungan usahanya. Akan tetapi mengingat usaha jasa ini memiliki karakteristik yang jauh berbeda dibandingkan dengan jenis usaha manufaktur atau perdagangan, maka perusahaan jasa konstruksi membutuhkan suatu prosedur pengakuan pendapatan yang berbeda dengan jenis usaha lain. Untuk itu ada dua metode yang umum digunakan perusahaan jasa konstruksi dalam mengukur pendapatannya, yaitu : "metode persentase penyelesaian" dan "metode kontrak selesai". Masalahnya sekarang adalah dari kedua metode tersebut, metode mana yang paling baik bagi perusahaan, sehingga dapat memberikan laba yang paling wajar.

Untuk dapat menjawab pertanyaan tersebut di atas maka masalah yang akan diteliti, diidentifikasi sbb :

"Bagaimana pengaruh penggunaan pengakuan pendapatan metode kontrak selesai dengan metode persentase penyelesaian terhadap laba akuntansi perusahaan."

1.3. Maksud dan Tujuan Penelitian

Sesuai dengan pemilihan masalah yang telah dikemukakan di atas, tujuan dari penelitian ini adalah :

1. Memberikan informasi bagi perusahaan kontraktor dan PT X khususnya, mengenai dampak yang timbul dari penerapan metode pengakuan pendapatan yang digunakan.
2. Sebagai masukan bagi perusahaan kontraktor dan PT.

X khususnya, dalam mengambil keputusan untuk menerapkan metode pengakuan pendapatan dalam perusahaannya.

3. Meninjau penerapan metode pengakuan pendapatan di PT. X, yaitu metode persentase penyelesaian.
4. Mengadakan perbandingan terhadap pengakuan pendapatan proyek seandainya digunakan metode kontrak selesai.
5. Sebagai salah satu syarat dalam menempuh ujian Sarjana Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan.

1.4. Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan penelitian adalah :

1. Untuk menerapkan ilmu pengetahuan berupa teori-teori yang penulis pelajari ke dalam praktek, sehingga dapat mengetahui permasalahan yang ada.
2. Dari data dan informasi yang dikumpulkan pada penelitian ini juga diharapkan dapat membantu manajemen perusahaan yaitu berupa masukan-masukan pada akhir penelitian yaitu kesimpulan dan saran-saran untuk perbaikan bilamana diperlukan.
3. Penulis juga mengharapkan dapat memberi sumbangan dan menambah pengetahuan yang berharga bagi pihak-pihak yang membutuhkan, khususnya bagi rekan-rekan mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor dan bagi para pembaca umumnya.

1.5. Kerangka Pemikiran

Perhitungan Rugi-laba yang sering juga disebut laporan laba, laporan laba dan rugi atau laporan operasi, mengikhtisarkan aktivitas-aktivitas usaha untuk suatu periode tertentu dan melaporkan laba atau rugi bersih operasi dan laba atau rugi dari aktivitas tertentu lainnya. Selanjutnya para pemakai laporan keuangan menggunakan laba atau rugi yang dilaporkan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Pihak manajemen mungkin menggunakan laba yang diperoleh sebagai ukuran dalam menilai kinerja perusahaan, di lain pihak para pemakai lain menggunakan laba yang dilaporkan untuk membantu meramalkan masa depan perusahaan atau dividen di waktu yang akan datang atau sebagai dasar dalam pengukuran pajak.

FASB Statement of Financial Accounting Concept No.1 menyatakan bahwa :

"Sasaran utama pelaporan keuangan adalah informasi tentang prestasi perusahaan yang disajikan melalui pengukuran laba dan komponennya."

Salah satu tujuan dasar yang dianggap paling penting bagi semua pemakai laporan keuangan adalah untuk membedakan antara modal yang diinvestasikan dan laba , antara stock dan arus keuangan, sebagai bagian dari proses akuntansi deskriptif.

Tujuan yang lebih khusus meliputi penggunaan laba sebagai pengukuran efisiensi manajemen penggunaan angka laba historis untuk membatu meramalkan keadaan usaha dan distribusi dividen dimasa yang akan datang, dan penggunaan laba sebagai pengukuran keberhasilan serta sebagai pedoman pengambilan keputusan manajerial dimasa yang akan datang. (Eldon S. Hendriksen 1993 : 128,130 dalam buku "Accounting Theory")

Pada perusahaan jasa konstruksi di mana kontrak-kontrak konstruksi untuk bangunan, jalan-jalan dan bendungan biasanya memerlukan beberapa periode untuk menyelesaikannya, perlu dilakukan alokasi pendapatan kepada periode-periode yang tercakup di dalamnya. Jika perusahaan menunggu untuk mengakui pendapatan atas kontrak-kontrak jangka panjang sampai bangunannya selesai dibuat, maka laporan rugi-laba mungkin tidak mampu melaporkan prestasi berkala dari perusahaan. Laporan Keuangan dari perusahaan-perusahaan yang menyelesaikan bangunan dalam jangka panjang dan jangka pendek, juga tidak mempunyai makna yang baik bagi kepentingan ekstern maupun manajemen, apabila laporan tersebut hanya mencantumkan pendapatan setelah kontrak selesai.

Metode persentase penyelesaian sebagai suatu bentuk alternatif atas metode kontrak selesai telah dikembangkan untuk menghubungkan pengakuan pendapatan atas jenis

kontrak pembangunan jangka panjang dengan kegiatan-kegiatan perusahaan untuk menyelesaikan kontrak tersebut. Penggunaan metode persentase penyelesaian itu sendiri dapat dibenarkan karena beberapa hal. Pertimbangan yang paling penting adalah apakah harga total kontrak tersebut dapat ditentukan sebelumnya atau dapat dihitung, selain itu apakah total biaya proyek tersebut dapat ditaksir secara cukup tepat ?

Dengan keadaan proyek jasa konstruksi yang dihadapkan pada ketidakpastian dalam hal penentuan harga jual dari bangunan pada saat-saat sebelum kontrak (proyek) selesai dan penaksiran terhadap total biaya proyek tersebut, maka pengakuan pendapatan merupakan masalah yang kritis dalam proses pengukuran laba pada perusahaan jasa konstruksi.

Berdasarkan uraian di atas, penulis mengajukan suatu rumusan berupa hipotesa sebagai berikut : Penggunaan metode pengakuan pendapatan yang berbeda atas kontrak pembangunan jangka panjang akan berpengaruh terhadap rugi-laba periodik perusahaan yang bersangkutan.

1.6. Metodologi Penelitian

Penelitian ini bersifat analitis bertujuan untuk membandingkan dua metode pengakuan pendapatan yang berbeda yaitu metode persentase penyelesaian dengan metode kontrak selesai dan pengaruhnya terhadap rugi-laba perusahaan.

Data kami peroleh melalui :

1. Membaca buku-buku literatur dan sumber bacaan lainnya yang ada hubungannya dengan masalah yang akan dibahas dalam penulisan ini.
2. Data yang dikumpulkan bersifat sekunder, diperoleh dari salah satu perusahaan Kantor Akuntan Publik, mengingat kerahasiaan maka nama objek kami samarkan.

1.7. Lokasi Penelitian

Untuk memperoleh data yang penulis perlukan dalam penelitian ini, penulis mengadakan pengumpulan data pada sebuah Kantor Akuntan Publik di Jakarta.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Konsep-konsep Pendapatan

2.1.1. Pengertian Pendapatan

Penghasilan didefinisikan dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan sebagai peningkatan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi tertentu dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal.

Penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*). Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa. Tujuan Pernyataan ini adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk pendapatan yang timbul dari transaksi dan peristiwa ekonomi tertentu.

Prinsip Akuntansi Indonesia 1984 yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mengartikan pendapatan sebagai berikut :

Yang dimaksud dengan pendapatan adalah peningkatan jumlah aktiva atau penurunan kewajiban suatu badan usaha, yang timbul dari penyerahan barang dagang/jasa atau aktivitas usaha lainnya di dalam suatu periode. Tidak termasuk dalam pengertian pendapatan adalah peningkatan aktiva

perusahaan yang timbul dari pembelian harta, investasi oleh pemilik, pinjaman ataupun koreksi rugi-laba periode lalu. (4 : 17)

Eldon S. Hendriksen dalam bukunya Accounting Theory mengemukakan pendekatan terhadap konsep pendapatan sebagai berikut :

..... two approaches to the concept of revenue can be found in the literature, one focusing on the inflow of assets resulting from operational activities of the firm and the other focusing on the creation of goods and services by the enterprises and the transfer of these to the consumers or other producers. That is, revenue is considered to be either an inflow of net assets or an outflow of goods and services. (9 : 173)

Pendekatan FASB dalam Statement Financial of Accounting Concept No.3 (SFAC 3) menyatakan bahwa "pendapatan merupakan arus masuk (inflow) aktiva atau aktiva bersih di dalam perusahaan sebagai hasil penjualan barang atau jasa" Akan tetapi lebih lanjut dia menegaskan bahwa pendapatan diperoleh dari penyerahan atau pemroduksian barang, penyerahan jasa, atau kegiatan utama lainnya perusahaan tersebut (konsep arus keluar/outflow).

Konsep dasar pendapatan adalah bahwa pendapatan merupakan proses arus, yaitu penciptaan barang dan jasa oleh perusahaan selama jarak waktu tertentu.

Pada tahun 1957 Committee on Accounting Concepts and Standards of the American Accounting Association merumuskan pendapatan, sebagai berikut : "Pendapatan adalah ekspresi moneter dari keseluruhan produk atau jasa yang ditransfer oleh suatu perusahaan kepada pelanggannya

selama satu periode tertentu".

2.1.2. Pengakuan Pendapatan

Prinsip realisasi dalam pengakuan pendapatan dimaksudkan untuk dapat menentukan kapan pendapatan diakui. Prinsip realisasi ini kemudian menjadi suatu pengujian bagi "waktu daripada pendapatan" (timing of revenue).

Dalam hubungannya dengan realisasi pengakuan pendapatan, PAI memberikan pengertian sebagai berikut :

Sebagai ketentuan umum, pendapatan diakui saat realisasinya. Prinsip tersebut dapat dijabarkan lebih lanjut sebagai berikut :

- 1). Pendapatan dari transaksi penjualan produk diakui pada tanggal penjualan, biasanya merupakan tanggal penyerahan produk kepada langganan.
- 2). Pendapatan atas jasa yang diberikan oleh perusahaan jasa diakui pada saat jasa tersebut telah dilakukan dan dapat dibuatkan fakturnya.
- 3). Imbalan yang diperoleh atas penggunaan aktiva/ sumber ekonomis perusahaan oleh pihak lain, seperti : pendapatan bunga, sewa dan royalti, diakui sejalan dengan berlalunya waktu atau pada saat digunakannya aktiva yang bersangkutan.
- 4). Pendapatan dari penjualan aktiva diluar barang dagang seperti : penjualan aktiva tetap atau surat berharga, diakui pada tanggal penjualan. (4 : 18)

Disamping hal-hal yang telah disebutkan di atas, pencatatan terhadap pendapatan dilakukan bila perusahaan telah mempunyai hak untuk mencatatnya, atau dengan kata lain barang atau jasa sebagai imbalannya telah diterima atau dinikmati oleh konsumen. Untuk uang yang diterima

dimuka atas barang/jasa yang akan diberikan, dicatat sebagai "pendapatan yang ditangguhkan", yaitu kewajiban untuk menyerahkan barang/jasa sampai proses pendapatan selesai. Sehingga dalam pengakuan pendapatan ini dimasa yang akan datang menimbulkan penurunan kewajiban dan bukan merupakan kenaikan aktiva. Misalnya, suatu perusahaan menyewakan gedung selama beberapa tahun.

Penerimaan atas sewa tersebut bukan dimaksudkan sebagai pendapatan pada saat pembayaran dilakukan, melainkan pada periode dimana konsumen telah menikmati gedung yang disewakan.

Dengan demikian prinsip realisasi dapat diartikan sebagai pengakuan pendapatan pada saat perusahaan menerima uang atau mempunyai tagihan sebagai imbalan atas barang/jasa yang diberikan kepada pihak lain.

Pengakuan pendapatan dapat pula menyimpang dari prinsip realisasi. Hal ini dapat dijumpai pada perusahaan-perusahaan yang bergerak dibidang pembangunan jangka panjang dimana pengakuan pendapatan dapat diakui pada saat pembangunan masih berjalan. Untuk mendapatkan gambaran yang lebih jelas lagi, berikut akan diuraikan mengenai metode-metode pengakuan pendapatan.

2.1.3. Metode Pengakuan Pendapatan

Pada umumnya aktivitas perusahaan berlangsung secara

terus menerus. Namun untuk menilai serta membuat suatu keputusan diperlukan informasi pada waktu-waktu tertentu. Atas dasar tersebut, maka aktivitas perusahaan dibagi-bagi ke dalam periode yang setara. Untuk setiap akhir periode biasanya disusun suatu laporan keuangan. Dalam rangka menyusun laporan keuangan periodik diperlukan suatu metode pengakuan pendapatan yang sesuai bagi perusahaan.

Metode-metode pengakuan pendapatan yang umum digunakan dalam praktek adalah sebagai berikut :

1. Pengakuan pendapatan pada saat produksi selesai.
2. Pengakuan pendapatan yang terjadi selama produksi dikerjakan.
3. Pengakuan pendapatan pada saat pembayaran.
4. Pengakuan pendapatan pada saat penjualan.

(4 : 18)

1. Pengakuan Pendapatan Pada Saat Produksi Selesai

Pendapatan dapat diakui pada saat produksi telah selesai, jika produk tersebut telah memiliki harga pasar yang tertentu dan pemasarannya terjamin atau untuk produk yang telah memiliki kepastian harga jual tertentu (dalam hal ini bisa berdasarkan kontrak penjualan). Untuk jenis produk tertentu, dimungkinkan adanya pengecualian dimana persediaan barang dapat dinyatakan dengan nilai yang lebih tinggi dari harga pokoknya, bila dipenuhi kriteria sebagai

berikut :

- Harga jual dapat ditentukan dengan cukup tepat
- Tidak diperlukan kegiatan/beban pemasaran yang berarti untuk menjual produk tersebut
- Satuan-satuan persediaan dapat saling ditukar.

Adapun contoh produk yang memenuhi kriteria tersebut antara lain adalah : logam mulia dan produk pertanian.

2. Pengakuan Pendapatan Yang Terjadi Selama Produksi Dikerjakan

1. Berdasarkan Kontrak Jangka Panjang

Cara ini umum digunakan dalam perusahaan kontraktor yang mengerjakan proyek-proyek yang umumnya memakan waktu beberapa periode akuntansi. Pengakuan pendapatan yang terjadi selama produksi dikerjakan, dapat dilakukan dengan 2 (dua) pendekatan, yaitu :

- a. Pengakuan pendapatan berdasarkan persentase dari biaya. Tahap penyelesaian ditentukan dengan membandingkan biaya yang telah dibebankan dengan taksiran total biaya untuk menyelesaikan proyek.
- b. Pengakuan pendapatan berdasarkan persentase penyelesaian secara fisik.

Untuk menaksir persentase pekerjaan yang telah diselesaikan, kadang kala diminta evaluasi dari insinyur/arsitek. Penaksiran ini biasanya didasarkan pada tahap kemajuan proyek yang bersangkutan secara

fisik.

Cara di atas dikenal sebagai "metode persentase penyelesaian", dianjurkan dalam hal taksiran mengenai tahap penyelesaian kontrak dapat ditentukan. Bila taksiran tersebut kurang dapat ditentukan atau meragukan, digunakan cara yang disebut "metode kontrak selesai". Pembahasan lebih lanjut akan diuraikan dalam bab berikutnya. (4 : 19)

2. Berdasarkan Accrual

Contoh pelaporan pendapatan berdasarkan accrual adalah pendapatan yang akan diterima atas kewajiban yang telah dilakukan, seperti : accrued interest income, accrued rent income, accrued commision, dan lain-lain.

Jumlah atau besarnya pendapatan biasanya juga sudah ditetapkan, misalnya dengan kontrak atau perjanjian lainnya. Biaya-biaya yang berhubungan dengan pendapatan ini juga dapat ditentukan bersamaan dengan pendapatannya. Dengan demikian selanjutnya pemberian jasa ini telah dengan sendirinya menimbulkan hak yang sah terhadap langgan sekalipun nota tagihan beserta pembayarannya dapat dilakukan kemudian. (9 : 169)

3. Berdasarkan Pertumbuhan (accretion)

Yang berkaitan dengan pelaporan pendapatan selama produksi adalah pengakuan kenaikan nilai yang timbul dari pertumbuhan alami atau proses penambahan umur. Ditinjau

dari pandangan ekonomi, pertumbuhan alami atau proses penambahan umur ini merupakan bagian proses produksi sebagai proses perubahan bentuk barang. Contoh dalam pertumbuhan ini adalah pertumbuhan kayu, peternakan dan penyimpanan minuman keras/proses penuaan anggur.

Pendapatan ataupun keuntungan dari pertumbuhan hanya dapat diakui melalui proses pelaksanaan penilaian persediaan secara komparatif, dimana nilai tersebut didapat dari harga jual dikurangi dengan perkiraan biaya penjualan. Jadi pengakuan pendapatan disini bukan merupakan hasil transaksi.

Kriteria yang penting adalah kepastian harga jual produk dan besarnya biaya untuk memungkinkan pertumbuhan optimum dan persiapan penjualan. Jika pasar yang pantas tidak terjamin, atau jika biaya tambahan tidak pasti, maka pelaporan pendapatan dari pertumbuhan sangat tidak tepat.

(9 : 171)

3. Pengakuan Pendapatan Pada Saat Pembayaran

Dalam hal terdapat ketidakpastian yang besar mengenai kolektibilitas piutang yang timbul dari penjualan barang/jasa, pengakuan pendapatan dapat ditunda sampai saat diterimanya kas. Ketidakpastian ini biasanya berhubungan dengan belum berpindahya hak atas barang sampai dilunasinya pembayaran, sehingga terdapat kemungkinan pembatalan transaksi penjualan yang telah dilakukan.

barang yang bersangkutan kepada pembeli, dan perusahaan/penjual mempunyai hak untuk menagih pembayarannya.

Kelemahan utama dari metode pengakuan pendapatan pada saat penjualan ini adalah adanya ketidakpastian mengenai peristiwa-peristiwa setelah terjadinya penjualan. Contoh dari peristiwa-peristiwa tersebut adalah :

1. Kemungkinan adanya retur penjualan. Sehubungan dengan masalah retur penjualan, menurut PAI ada dua alternatif metode pencatatan :
 - a. Retur Penjualan diantisipasi dalam periode penjualan
 - b. Retur penjualan dicatat dalam periode terjadinya pengembalian. Hal ini dapat dilakukan bila jumlah pengembalian di masa yang akan datang diperkirakan tidak material. (4 : 20)

Dalam perhitungan rugi laba, retur penjualan disajikan sebagai perkiraan lawan dari pendapatan penjualan.

2. Kemungkinan adanya potongan-potongan.

Ada tiga macam pemberian discount yaitu :

- a. Discount yang diberikan pada langganan yang melakukan pembelian secara tunai atau membayar dalam periode discount.
- b. Trade Discount, merupakan potongan yang diberikan kepada pedagang besar, yang biasanya menjual kembali barang dagang tersebut.
- c. Discount yang diberikan kepada pegawai perusahaan.

Menurut PAI, untuk potongan penjualan (potongan tunai) ada dua alternatif metode pencatatan :

- a. Piutang dan penjualan dicatat sebesar nilai brutonya; "Potongan penjualan" baru diakui pada saat pembayaran diterima dalam periode potongan (discount period), dan dilaporkan dalam perhitungan rugi-laba sebagai pengurang terhadap jumlah penjualan.
- b. Piutang dan penjualan dicatat sebesar nilai netto. Bila potongan tidak diambil, pos piutang didebit dan pos "potongan penjualan yang tidak dimanfaatkan" dikredit masing-masing sejumlah potongan tersebut. Pos potongan penjualan yang tidak dimanfaatkan disajikan sebagai pendapatan lain dalam perhitungan rugi-laba. (4 : 20)

Bila penjualan dilakukan secara kredit, maka ada kemungkinan-kemungkinan yang timbul atas piutang perusahaan, seperti kemungkinan tidak tertagihnya piutang, atau-pun pembayaran dari langganan yang tidak tepat pada waktunya.

Sehubungan dengan masalah tersebut diatas, untuk menghitung piutang yang tidak dapat ditagih dapat digunakan analisa umur piutang atau persentase tertentu atas penjualan.

2.1.4. Pengukuran Pendapatan

Pada umumnya pendapatan akan timbul dari aktivitas normal atau aktivitas utama perusahaan yang terjadi secara berulang. Dalam suatu periode akuntansi pendapatan itu tidak hanya terjadi satu kali saja, melainkan berulang-ulang.

Misalnya pada perusahaan dagang, dimana aktivitas normalnya adalah menjual barang dagangan. Penjualan ini tidak hanya sekali saja, namun berulang kali.

Kemungkinan lain pendapatan akan timbul dari hak yang diberikan oleh perusahaan kepada pihak ketiga untuk menggunakan harta perusahaan. Misalnya dalam hal perusahaan menyewakan gedung atau mesin, maka balas jasa yang akan diperoleh adalah berupa uang sewa.

Atau jika perusahaan menanamkan modalnya pada perusahaan lain, dimana akan diperoleh bunga atau dividen atas investasi yang ditanamkan.

Selain itu ada juga pendapatan yang diterima dari kegiatan di luar aktivitas normal perusahaan, tetapi pendapatan tersebut hanya terjadi sekali-sekali. Misalnya keuntungan yang didapat dari penjualan aktiva tetap perusahaan. Aktivitas normal perusahaan bukanlah menjual aktiva tetapnya, sehingga kejadian itu sangat jarang (tidak dilakukan berulang-ulang dalam satu periode akuntansi), jadi kegiatan ini hanya terjadi sekali-sekali, karenanya tidak dapat dimasukkan sebagai pendapatan normal.

Permasalahan utama dalam akuntansi untuk pendapatan adalah menentukan saat pengakuan pendapatan. Pendapatan diakui bila besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke perusahaan dan manfaat ini dapat "diukur" dengan andal. Pernyataan ini mengidentifikasi keadaan

yang memenuhi kriteria tersebut agar pendapatan dapat diakui. Pernyataan ini juga memberikan pedoman praktis dalam penerapan kriteria tersebut.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1994 buku ke-2 yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) memberikan pengertian atas Metode Pengukuran Pendapatan sebagai berikut :

- 1). Pendapatan harus diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima.
- 2). Jumlah pendapatan yang timbul dari suatu transaksi biasanya ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dan pembeli atau pemakai aktiva tersebut. Jumlah tersebut diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima perusahaan dikurangi jumlah diskon dagang dan rabat volume yang diperbolehkan oleh perusahaan.
- 3). Pada umumnya, imbalan tersebut berbentuk 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 ditangguhkan, nilai wajar dari imbalan tersebut mungkin kurang dari jumlah nominal dari kas yang diterima atau yang dapat diterima. Misalnya, suatu perusahaan dapat memberikan kredit bebas bunga kepada pembeli atau menerima wesel tagih dari pembeli dengan tingkat bunga dibawah pasar sebagai imbalan dari penjualan barang. Bila perjanjian tersebut secara efektif merupakan suatu transaksi finansial, nilai wajar imbalan ditentukan dengan pendiskontoan seluruh penerimaan di masa depan dengan menggunakan suatu tingkat bunga tersirat (*imputed*). Tingkat bunga tersirat tersebut adalah yang paling mudah ditentukan dari :
 - (a) tingkat bunga yang berlaku bagi instrumen yang serupa dari suatu penerbit (*issuer*) dengan penilaian kredit (*credit rating*) yang sama; atau
 - (b) suatu tingkat bunga untuk mengurangi (*discount*) nilai nominal instrumen tersebut ke harga jual

tunai pada saat ini dari barang atau jasa.
(10 : PSAK No.23.4.5)

2.2. Pengukuran Biaya dan Pendapatan Pada Perusahaan Jasa Konstruksi

2.2.1. Karakteristik Perusahaan Jasa Konstruksi

Perusahaan kontraktor adalah perusahaan yang bergerak dibidang konstruksi, seperti : pembangunan rumah, jembatan, gedung, jalan raya. Perusahaan kontraktor dapat bertindak sebagai :

- Kontraktor Utama

Kontraktor utama mengadakan kontrak dengan pemilik proyek untuk menyelesaikan seluruh pekerjaan proyek dan memikul seluruh tanggung jawab sampai selesainya proyek tersebut.

- Sub-Kontraktor

Yaitu kontraktor kedua, dimana ia mengadakan kontrak dengan kontraktor utama untuk menyelesaikan sebagian tertentu dari proyek tersebut. Sub-Kontraktor bertanggung jawab pada kontraktor utama.

- Manajer Konstruksi

Yaitu kontraktor yang mengadakan kontrak dengan pemilik proyek untuk mengawasi dan mengkoordinir jalannya pembangunan dan juga meliputi pengadaan kontrak dengan pihak-pihak lain untuk semua pekerjaan pembangunan di dalam proyek tersebut.

Perusahaan kontraktor biasanya bekerja atas dasar kontrak dan dilaksanakan di lokasi proyek (job site) serta

penyelesaiannya berbulan-bulan bahkan bisa lebih dari setahun. Kontrak biasanya didapat dari jalan tender, dimana sebuah perusahaan kontraktor akan mengajukan penawaran harga untuk menyelesaikan suatu proyek. Apabila harga yang ditawarkan terlalu tinggi, maka perusahaan kontraktor lain yang memberikan penawaran lebih rendah yang akan mendapatkan proyek tersebut.

Bilamana suatu kontrak telah disetujui oleh pemilik, maka kontraktor akan mempersiapkan segala sesuatu yang dibutuhkan dalam rangka penyelesaian proyek tersebut, yang biasanya meliputi tahap-tahap sebagai berikut :

1. Memperoleh sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan proyek, seperti bahan-bahan, tenaga kerja dan peralatan.
2. Menempatkan bahan-bahan, tenaga kerja dan peralatan tersebut ke lokasi proyek.
3. Mengelola dan mengkoordinasikan sumber daya tersebut untuk menyelesaikan proyek.
4. Menarik kembali tenaga kerja, peralatan dan sisa bahan dari lokasi proyek apabila pekerjaan telah selesai.

2.2.2. Pengukuran Pendapatan Kontrak

Standar Akuntansi Keuangan 1994 yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) memberikan pengertian atas pendapatan kontrak sebagai berikut :

Pendapatan kontrak diukur pada nilai wajar dari imbalan yang diterima atau yang akan diterima. Pengukuran pendapatan kontrak dipengaruhi oleh bermacam-macam ketidakpastian yang tergantung pada hasil dari peristiwa di masa yang akan datang. Estimasinya sering kali harus direvisi sesuai dengan realisasi dan hilangnya ketidakpastian.

Oleh karena itu, jumlah pendapatan kontrak dapat meningkat atau menurun dari suatu periode ke periode berikutnya. Contohnya :

- (a) suatu kontraktor dan suatu pemberi kerja mungkin menyetujui penyimpangan atau klaim yang meningkatkan atau menurunkan pendapatan kontrak pada periode setelah periode di mana kontrak pertama kali disetujui;
- (b) nilai pendapatan yang disetujui dalam kontrak dengan nilai tetap dapat meningkat karena ketentuan-ketentuan kenaikan biaya;
- (c) nilai pendapatan kontrak dapat menurun karena denda yang timbul akibat keterlambatan kontraktor dalam penyelesaian kontrak tersebut; atau
- (d) bila dalam kontrak harga tetap terdapat harga tetap per unit output, pendapatan kontrak meningkat bila jumlah unit meningkat. (10 : PSAK No.34.11)

Jay M. Smith, K. Fred Skousen dalam bukunya Akuntansi Intermediate mengelompokkan dalam dua kategori untuk mengukur tingkat kemajuan pekerjaan, yaitu :

* Input measures

* Output measures

Input Measures

Pada input measures pengukuran kemajuan pekerjaan didasarkan pada hubungan antara input yang dibutuhkan dan

hasil yang diperoleh.

Input Measures digolongkan dalam dua bagian yaitu :

a. Cost to cost method (Metode biaya ke biaya)

Metode ini adalah yang paling sering digunakan. Pada metode ini tingkat penyelesaian diukur dengan membandingkan biaya (cost) yang sudah terjadi dengan perkiraan/taksiran biaya untuk menyelesaikan proyek.

Perhitungannya dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\% \text{ penyelesaian} = \frac{\text{Akumulasi biaya sampai saat ini}}{\text{Akumulasi biaya sampai saat ini} + \text{Taksiran biaya penyelesaian}} \times 100 \%$$

b. Effort expended method (Metode usaha yang dicurahkan)

Metode ini didasarkan pada beberapa pengukuran yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Ukuran-ukuran tersebut misalnya; tenaga kerja, upah, jam kerja mesin atau jumlah bahan baku yang digunakan. Cara pengukuran ini hampir sama dengan cara cost to cost method.

Rasio usaha yang sudah dicurahkan terhadap taksiran seluruh usaha yang akan dicurahkan untuk menyelesaikan proyek harus dihitung.

Misalnya : jika yang dipergunakan sebagai ukuran adalah jam kerja buruh, maka perbandingan jumlah jam yang ada sekarang dengan jumlah keseluruhan jam kerja buruh yang akan digunakan sampai pekerjaan selesai adalah perupakan

persentase penyelesaian pekerjaan, yang dapat digunakan untuk menentukan rugi-laba periodik yang bersangkutan.

Output Measures

Pengukuran yang digunakan adalah berdasarkan pada unit yang dihasilkan secara fisik. Cara menilai kemajuan pekerjaan didasarkan pada kemajuan fisik pekerjaan dan bukan didasarkan pada kemajuan pengeluaran biaya seperti halnya pada cost to cost method.

Misalnya : dalam hal pembuatan jalan raya, ukuran kemajuan pekerjaannya adalah rasio dari panjang jalan yang sudah diselesaikan terhadap panjang jalan dalam kontrak.

Pandangan ini lahir karena adanya anggapan bahwa pengeluaran biaya belum tentu mencerminkan kemajuan pekerjaan, sehingga bahan-bahan yang sudah dibeli akan tetapi belum digunakan tidak dimaksudkan sebagai bangunan dalam pelaksanaan (construction in progres).

Ahli teknik seperti arsitek atau insinyur sipil kadang-kadang dibutuhkan untuk mengadakan evaluasi pekerjaan dan menghitung persentase pekerjaan yang telah diselesaikan, karena mereka yang berwenang untuk melakukan taksiran bobot kemajuan pekerjaan berdasarkan perhitungan teknis, cara ini disebut "Engineering Estimation".

Adapun metode mana yang akan dipilih oleh perusahaan tergantung pada situasi yang akan dihadapi kontraktor.

2.2.3. Pengukuran Biaya Kontrak

Biaya kontrak meliputi biaya-biaya yang dapat diatribusikan kepada suatu kontrak untuk jangka waktu sejak tanggal kontrak itu diperoleh sampai dengan penyelesaian akhir kontrak tersebut. Akan tetapi, biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kontrak dan terjadi untuk memperoleh kontrak juga dimasukkan sebagai bagian dari biaya kontrak apabila biaya-biaya ini dapat diidentifikasi secara terpisah dan dapat diukur secara andal dan besar kemungkinan kontrak tersebut dapat diperoleh. Jika biaya-biaya yang terjadi untuk memperoleh kontrak diakui sebagai beban pada periode terjadinya, maka biaya-biaya tersebut tidak dimasukkan dalam biaya kontrak apabila kontrak tersebut dicapai pada periode berikut.

(10 : PSAK No. 34,19)

2.3. Perbandingan Metode Persentase Penyelesaian

Dengan Metode Kontrak Selesai

2.3.1. Metode Persentase Penyelesaian

Menurut metode ini suatu perusahaan akan mengakui pendapatan dan biaya sesuai dengan kemajuan penyelesaian dan tidak memisahkan pengakuan unsur-unsur ini sampai kontrak selesai. Dalam metode ini, pengukuran pendapatan atas suatu proyek didasarkan pada tingkat kemajuan penye-

lesaian pekerjaannya, sehingga laba atau rugi suatu proyek sudah dapat dihitung walaupun proyeknya belum selesai dikerjakan.

Beberapa unsur yang harus ada jika akuntansi persentase penyelesaian akan digunakan :

1. Taksiran yang dapat diandalkan dapat dibuat untuk kemajuan penyelesaian, pendapatan kontrak dan biaya kontrak.
2. Kontrak harus menetapkan dengan jelas pelaksanaan hak mengenai barang-barang atau jasa-jasa yang akan disediakan dan diterima, kepentingan yang akan disediakan dan diterima, cara dan syarat-syarat penyelesaiannya.
3. Pembeli dapat diharapkan untuk memenuhi kewajiban-kewajibannya menurut kontrak.
4. Kontraktor dapat diharapkan untuk melaksanakan kewajiban sesuai dengan kontrak. (1 : 231)

2.3.2. Metode Kontrak Selesai

Metode kontrak selesai umumnya digunakan untuk proyek dengan masa kontrak singkat atau selesai dalam satu periode akuntansi. Namun metode kontrak selesai juga dapat digunakan bila perkiraan dari pekerjaan yang sedang berlangsung atau perkiraan biaya kontrak tidak dapat dibuat dengan baik.

Menurut metode ini, pendapatan suatu kontrak pembor-

ongan baru diakui jika pekerjaan telah selesai seluruhnya atau hampir selesai seluruhnya. Suatu proyek dikatakan selesai, apabila biaya-biaya yang masih harus dikeluarkan atau segala biaya tak terduga merupakan jumlah yang tidak material.

Akibat situasi ini, biaya-biaya umum dan administrasi akan merupakan penyebab kerugian perusahaan kalau diperlakukan sebagai biaya periode. Untuk mengatasi hal ini, sebaiknya biaya umum dan administrasi dialokasikan sebagai biaya proyek, sehingga terdapat penandingan beban dan pendapatan yang lebih baik.

Namun bila perusahaan memiliki banyak kontrak dan pada setiap tahun selalu terdapat kontrak yang selesai, maka biaya umum dan administrasi dapat dibebankan sebagai biaya periode.

2.3.3. Perbandingan Antara Metode Persentase Penyelesaian Dengan Metode Kontrak selesai

- Metode Persentase Penyelesaian

Penentuan hasil dapat dilakukan secara berkala sejalan dengan penyelesaian kontraknya, sehingga bermanfaat dalam penentuan rugi-laba secara berkala.

Keadaan proyek yang belum selesai dapat dicerminkan dengan menaksir biaya-biaya yang masih diperlukan untuk penyelesaiannya atau kemajuan kearah penyelesaian-

nya.

Hasil metode ini sangat tergantung pada hasil taksiran biaya bagian yang telah diselesaikan. Dengan demikian, perhitungan rugi-laba dipengaruhi oleh unsur-unsur ketidakpastian.

Pengusaha cenderung untuk memperlihatkan perhitungan rugi-laba yang lebih baik (yaitu pada tahun-tahun pertama) karena :

- * Bagian terakhir pekerjaan menelan biaya yang lebih besar dari pada yang ditaksir semula
- * Apabila ada suatu kejadian pada tahun berikutnya yang menyebabkan hilangnya seluruh laba, maka laba yang sudah diperhitungkan pada tahun-tahun sebelumnya akan turut dikoreksi atau lenyap
- * Sebenarnya laba hanya mungkin diperhitungkan berdasarkan kemajuan pekerjaan kalau perusahaan memiliki pembukuan yang cukup baik. Bila hal ini dipenuhi, barulah terjamin kelayakan biaya-biaya yang sudah dibebankan.

- Metode Kontrak Selesai

Laba yang diakui adalah yang benar-benar diperoleh dan bukan hasil taksiran. Pada metode ini tidak dikenal adanya unsur biaya tak terduga, dan kemungkinan kerugian yang tidak dapat diperhitungkan pada saat penetapan laba.

Metode ini tidak mencerminkan hasil berkala untuk suatu periode akuntansi, jika jangka waktu suatu kontrak lebih dari satu tahun, sehingga mengakibatkan pengakuan hasil yang tidak teratur. Sedangkan kita tahu bahwa usaha perusahaan umumnya ditujukan untuk menghasilkan laba. Oleh karena itu penilaian atas hasil-hasil yang telah dicapai perusahaan tidak dapat ditunda sampai aktivitas perusahaan berhenti pada suatu saat yang belum diketahui. Kemajuan yang dicapai perusahaan harus dinilai secara terus menerus. Dengan demikian usaha perusahaan dibagi-bagi dalam periode-periode tertentu dan kemudian dibuatlah laporan periodik yang menggambarkan hasil usaha selama periode itu.

Pada metode kontrak selesai hal-hal ini tidak diindahkan, karena tidak menghitung rugi laba atas proyek yang belum diselesaikan. Padahal belum tentu suatu proyek dapat diselesaikan dalam 1 (satu) periode akuntansi. Terlebih lagi perusahaan besar yang harus menyelesaikan proyek besar yang memakan waktu bertahun-tahun.

Kalau metode kontrak selesai dipergunakan, maka seluruh pendapatan dan beban yang terjadi akan diperhitungkan pada periode dimana proyek tersebut selesai. Walaupun mungkin hanya sebagian kecil saja biaya yang dikeluarkan pada periode tersebut. Sebaliknya pada tahun-tahun dimana proyek belum selesai, pendapatan dan beban yang terjadi tidak diperhitungkan, meskipun usaha produksi

yang dilakukan pada periode tersebut sangat besar. Hal ini menyebabkan hasil usaha perusahaan tidak mungkin diketahui secara teratur berdasarkan usaha produksinya.

Dari keterangan di atas kita mengetahui baik "Metode Persentase Penyelesaian" maupun "Metode Kontrak Selesai" sama-sama memiliki kebaikan dan kelemahan. Dengan mengetahui kebaikan dan kelemahan masing-masing metode tersebut, diharapkan perusahaan dapat memilih metode mana yang akan digunakan yang tentunya disesuaikan dengan kondisi proyek yang akan dikerjakan.

BAB III

OBJEK DAN METODE PENELITIAN

3.1. Obyek Penelitian

3.1.1. Sejarah Singkat Perusahaan

PT. " X " adalah sebuah perusahaan kontraktor yang bergerak dibidang perencanaan dan pengawasan bangunan, didirikan berdasarkan akte notaris Ridwan Suselo No. 274 tanggal 28 Desember 1986 yang diubah dan ditambah terakhir dengan akte notaris Benny Kristianto, SH No. 90 tanggal 9 Februari 1988. Akte pendirian dan perubahan tersebut telah disahkan oleh Menteri Kehakiman Republik Indonesia melalui Surat Keputusan No. Y.A. 5/241/13 tertanggal 22 Juni 1977 dan telah diumumkan dalam Berita Negara Republik Indonesia tanggal 1 November 1977 No. 87.

Kegiatan utama PT. " X " saat ini adalah menjalankan usaha-usaha dibidang pemborongan bangunan, jalanan dan irigasi. Proyek-proyek pembangunan yang telah dilaksanakan PT. " X ", dapat disebutkan antara lain : Gedung Hero Supermarket (1988), Proyek Pasar Pagi, Kompleks Villa Cisarua-Bogor (1987), Gudang rokok Djarum-K.S.Tubun (1988), PT. Djarum Kudus (1988-1989), Pabrik PT. Dai Hwa Industrial-Cilincing (1990), Rumah Sakit Graha Medika (1989), Hyatt Regency Hotel (1988), Gedung Kantor PLN Kebayoran (1990), Gedung Matahari Departemen Store Pasar

Baru (1990), Proyek Peningkatan Jalan Bekasi Raya (1990), Proyek Ruko Segitiga Senen (1991).

Daerah operasi PT. " X " untuk saat ini meliputi DKI Jakarta, Jawa Barat, Jawa Tengah dan Yogyakarta, Jawa Timur dan Bali.

3.1.2. Struktur Organisasi Perusahaan dan Uraian Tugas

Pertimbangan-pertimbangan pokok yang digunakan sebagai dasar penyusunan struktur organisasi PT. " X " adalah

1. Kenyataan semakin meningkatnya dan meluasnya kegiatan usaha PT. " X ".
2. Perlunya pembagian tugas dan pelimpahan wewenang yang lebih jelas supaya masing-masing bagian dapat memusatkan perhatian dan tenaganya kepada hal-hal yang memang merupakan tugas dan tanggung jawab untuk menjamin kelangsungan hidup dan kemajuan perusahaan.
3. Perlunya suatu jalur komunikasi yang tegas untuk mempermudah koordinasi dan memperlancar operasi.
4. Perlunya merumuskan wewenang dan tanggung jawab masing-masing posisi secara jelas, supaya para pegawai mengetahui dengan jelas apa yang harus dilakukan.

Semua hal tersebut di atas menuntut dibentuknya suatu organisasi yang tangguh, dinamis, luwes dalam menangani kegiatan sehari-hari, peka dalam menanggapi masalah yang

dihadapi, dan dapat mengikutsertakan pengendalian arah perkembangan usaha dari PT " X " .

Dalam struktur organisasi PT " X " pada tingkat tertinggi terdapat dewan komisaris yang merupakan wakil dari pemegang saham, kemudian dibawahnya adalah direktur utama yang membawahi dua bagian fungsional yaitu, bagian teknik dan logistik, bagian administrasi dan keuangan. Dalam menjalankan tugasnya, Direktur Utama dibantu oleh bagian Project Planing dan Control yang berfungsi membuat estimasi biaya dan pengendaliannya serta skedule kerja.

Kegiatan-kegiatan utama yang dilaksanakan oleh masing-masing fungsi dalam struktur organisasi PT " X " .

Komisaris

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Memberhentikan dan mengangkat direktur.
2. Menyelenggarakan rapat umum luar biasa sesuai dengan ketentuan Anggaran Dasar.
3. Meminta penjelasan kepada Direktur tentang semua hal yang diperlukan untuk pengawasan dan pemeriksaan kegiatan direktur.
4. Memeriksa dan menyetujui laporan pertanggung jawaban Direktur sebelum diajukan pada rapat umum pemegang saham.

Direktur Utama

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Menentukan arah dan kebijaksanaan perusahaan sesuai dengan ketentuan dalam perusahaan.
2. Mewakili perusahaan untuk urusan keluar dan di dalam pengadilan tentang segala hal dan kegiatan yang berkaitan dengan kegiatan perusahaan.
3. Berhak mengikat perusahaan dengan orang atau badan lain sepanjang tidak bertentangan dengan anggaran dasar perusahaan.
4. Mengatur seluruh kegiatan operasional perusahaan.
5. Mengatur dan merumuskan rencana kerja masing-masing divisi.

Divisi Teknik dan Logistik

Divisi ini dikepalai oleh seorang Direktur Teknik yang mempunyai tanggung jawab terhadap perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan proyek secara fisik maupun teknik. Dalam pelaksanaannya divisi ini membawahi 4 seksi, yaitu :

a. Seksi Pemasaran

Fungsi bagian ini adalah mengadakan tender atas proyek-proyek yang diharapkan dapat dibangun oleh perusahaan dan mencari relasi-relasi demi kelancaran operasi.

b. Seksi Konstruksi

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya adalah :

- Mengadakan pengawasan terhadap kualitas bangunan dan

penggunaan bahan.

- Mengadakan seleksi atas sub-kontraktor.
- Melakukan pengujian-pengujian terhadap keadaan bangunan secara keseluruhan.

c. Seksi Anggaran dan Pengendalian Biaya

Fungsi bagian ini adalah mempersiapkan dan melaksanakan pengikutan tender, mempersiapkan Rencana Anggaran Pelaksanaan Proyek, memonitor dan mengevaluasi pekerjaan proyek mengenai mutu, waktu dan biaya yang telah ditetapkan.

d. Seksi Peralatan dan Logistik

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya adalah :

- Mengatur dan mengawasi penggunaan peralatan-peralatan di masing-masing proyek.
- Melaksanakan administrasi pergudangan.
- Mengawasi penggunaan bahan-bahan bangunan.

Divisi Administrasi dan Keuangan

Divisi ini dikepalai oleh seorang Direktur Administrasi, yang bertanggung jawab terhadap hal-hal yang bersifat keuangan dan administrasi, ketenagakerjaan dan masalah umum perusahaan. Dalam pelaksanaannya divisi ini membawahi 3 seksi, yaitu :

a. Divisi Akuntansi dan Perpajakan

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya adalah :

- Mengawasi pelaksanaan administrasi pembukuan.
- Menyelenggarakan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan waktu yang ditentukan baik untuk intern maupun eksteren.
- Mengawasi dan melaksanakan kebijakan akuntansi yang telah digariskan.
- Mengurus dan menangani masalah-masalah yang berhubungan dengan pajak.

b. Seksi Keuangan

- Mengawasi dan melaksanakan kebijakan keuangan yang telah digariskan.
- Melaksanakan administrasi dan pembayaran gaji.
- Membuat rencana penerimaan dan pengeluaran kas atau bank.

c. Seksi Umum dan Personalia

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

- Menyelenggarakan administrasi kepegawaian seperti penerimaan pegawai, melakukan perhitungan gaji, mengadakan evaluasi atas sikap dan perilaku pegawai dalam pekerjaan.
- Mengurus dan menangani masalah-masalah yang berhubungan dengan hukum maupun peraturan pemerintah lainnya, seperti ijin mendirikan bangunan.

3.1.3. Struktur Organisasi Proyek

Organisasi proyek-proyek pada PT. " X " dipimpin oleh seorang manager proyek yang dibantu oleh empat kepala bagian, yaitu :

1. Kepala Bagian Keuangan dan Umum, yang membawahi :
 - Sub Bagian Pembukuan
 - Sub Bagian Keuangan
 - Sub Bagian Umum
2. Kepala Bagian Logistik, yang membawahi :
 - Sub Bagian Pembelian
 - Sub Bagian Peralatan
 - Sub Bagian Pergudangan
3. Kepala Bagian Teknik, yang membawahi :
 - Sub Bagian Perencanaan Teknik dan Material.
 - Sub Bagian Perencanaan Biaya dan Administrasi Kontrak
4. Manager Lapangan, yang membawahi kepala pelaksanaan dan pelaksana lapangan.

Secara garis besar fungsi, tugas dan tanggung jawab dari personel yang menjabat dalam organisasi proyek adalah sebagai berikut :

- **Manager Proyek**

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Sebagai pembantu direktur utama dalam mengelola proyek sedemikian rupa sehingga tercapainya tujuan proyek, yaitu penyelesaian proyek pada waktunya dengan kualitas atau mutu yang sesuai dengan persya-

ratan yang telah ditentukan.

2. Mengelola tugas-tugas perencanaan teknis pengendalian operasi serta pengawasan mutu dan keselamatan kerja pada proyeknya.
3. Membuat laporan-laporan yang telah ditentukan dan laporan lain yang berhubungan dengan tugasnya serta mengelola administrasi proyek dengan ketentuan yang ada.
4. Menyelesaikan masalah-masalah dengan pemberi kerja dan pihak-pihak lain.

- Kepala Bagian Keuangan dan Umum

Berfungsi membantu manager proyek dalam masalah-masalah keuangan, akuntansi dan unsur-unsur umum proyek.

- Sub Bagian Pembukuan

Tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Melakukan pencatatan berkas-berkas transaksi ke dalam media pembukuan.
2. Secara periodik membuat laporan-laporan yang telah ditetapkan, dimintakan pengesahannya kepada pejabat yang berwenang dan mengirimkannya kepada pihak-pihak yang memerlukan sesuai dengan prosedur yang berlaku.
3. Menjalankan fungsi-fungsi akuntansi lain.

- Sub Bagian Keuangan

Tugas dan tanggung jawabnya antara lain sbb :

yang diperlukan.

2. Merencanakan kebutuhan pemeliharaan dan reperasi bagi peralatan atau kendaraan yang ada di proyek.

- Sub Bagian Pergudangan

Berfungsi sebagai pembantu kepala bagian logistik dalam masalah-masalah logistik. Tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Mengelola penerimaan, penyimpanan dan pengadaan barang sesuai dengan persyaratan teknis dan administratif serta sesuai dengan rencana.
2. Melaksanakan penyimpanan dan perawatan, serta melaksanakan pengeluaran-pengeluaran barang sesuai dengan prosedur yang berlaku.

- Kepala Urusan Teknik

Fungsi, tugas dan tanggung jawabnya antara lain :

1. Sebagai pembantu manager proyek dalam melaksanakan seluruh perencanaan yang diperlukan oleh proyek dan pengadministrasian kontrak.
2. Mengelola tugas-tugas perencanaan teknis dan material, perencanaan metode pelaksanaan dan perencanaan biaya dan administrasi kontrak.

- Sub Urusan Perencanaan Teknik dan Material

Merupakan bawahan dari kepala urusan teknis, mempunyai tugas dan tanggung jawab dalam perhitungan-perhitungan konstruksi, menyusun data teknis serta volume bahan yang

diperlukan proyek sesuai dengan spesifikasi kontrak.

- **Sub Bagian Perencanaan Biaya dan administrasi Kontrak** Berfungsi membantu kepala bagian teknik dalam masalah perencanaan biaya dan administrasi kontrak.

3.2. Metode Penelitian

Penelitian ini bersifat analitis bertujuan untuk membandingkan dua metode pengakuan pendapatan yang berbeda yaitu metode persentase penyelesaian dengan metode kontrak selesai dan pengaruhnya terhadap rugi-laba perusahaan.

Data kami peroleh melalui :

1. Membaca buku-buku literatur dan sumber bacaan lainnya yang ada hubungannya dengan masalah yang akan dibahas dalam penulisan ini.
2. Data yang dikumpulkan bersifat sekunder, diperoleh dari salah satu perusahaan Kantor Akuntan Publik, mengingat kerahasiaan maka nama objek kami samarkan.

BAB IV
HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Sistem Akuntansi Jasa Konstruksi Yang Berjalan -
Metode Persentase Penyelesaian

Agar dapat lebih menggambarkan perbandingan yang tepat antara penerapan metode persentase penyelesaian dengan metode kontrak selesai maka penulis mengambil dua proyek sebagai bahan perbandingan, yaitu : proyek pembangunan rumah sakit Graha Medika dan proyek pembangunan ruko Segitiga Senen. Proyek-proyek yang diambil sebagai bahan perbandingan adalah proyek yang dikerjakan pada tahun 1989 sampai dengan tahun 1991.

Dalam kaitannya dengan permasalahan yang dibahas, kebijaksanaan akuntansi yang penting, yang diterapkan dalam menyusun laporan keuangan perusahaan dapat diikhtisarkan sebagai berikut :

- a. Periode akuntansi PT. " X " dimulai pada tanggal 1 Januari dan ditutup pada tanggal 31 Desember.
- b. Penghasilan dari kontrak-kontrak untuk membangun bangunan dan pekerjaan bangunan yang berhubungan dengannya dalam jangka panjang atau yang melampaui suatu periode akuntansi yang berakhir setiap tanggal 31 Desember dibukukan berdasarkan metode "Persentase Penyelesaian".

Metode "Persentase Penyelesaian" ditentukan berdasarkan taksiran fisik kemajuan penyelesaian pekerjaan yang bersangkutan, sehingga penghasilan dari membangun bangunan ini termasuk penghasilan atas kontrak-kontrak yang belum dilakukan penyerahannya. Kecuali untuk proyek yang dihitung sesuai dengan satuan penyelesaian pekerjaan, penghasilan dibukukan, berdasarkan taksiran nilai pekerjaan yang telah diselesaikan.

- c. Beban perusahaan dibukukan sebagai beban tahun yang bersangkutan pada saat jumlahnya sudah diketahui secara pasti atau ditaksir bila saat penyusunan laporan keuangan belum diketahui secara pasti.
- d. Biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk kontrak yang belum selesai, yang belum dilakukan penagihannya, disajikan dalam neraca sebagai "Proyek Dalam Pelaksanaan". Untuk proyek yang belum ada penagihannya, maka "Proyek Dalam Pelaksanaan" yang dicatat adalah sebesar biaya yang telah dikeluarkan untuk proyek tersebut.

4.1.1. Proyek Rumah Sakit Graha Medika (RSGM)

Berikut ini adalah data-data yang diperoleh dari perjanjian kontrak antara PT. " X " dengan pemilik proyek Rumah Sakit Graha Medika (RSGM).

- Nilai Kontrak

PT. " X " menyanggupi untuk melaksanakan pekerjaan dengan harga borongan seluruhnya sebesar Rp. 6.050.000.000,- (enam milyar lima puluh juta rupiah) termasuk PPN 10%

- Cara Pembayaran

Pembayaran harga borongan akan dilakukan pemilik proyek dengan cara angsuran menurut ketentuan sebagai berikut :

- a. Uang muka 10% dari nilai kontrak, dibayarkan pada saat kontrak ditandatangani oleh kedua belah pihak.
- b. Sisanya dibayarkan setiap bulan sesuai dengan prestasi pekerjaan yang dicapai dalam satu bulan.
- c. Penilaian prestasi pekerjaan bulanan dilaksanakan bersama-sama menjelang akhir bulan. Atas prestasi yang dicapai dibuat suatu berita acara kemajuan pekerjaan. (Laporan Kemajuan Pekerjaan Proyek Rumah Sakit Graha Medika dapat dilihat pada tabel I).
- d. Retensi sebesar 5 % sampai berakhirnya masa pemeliharaan (masa pemeliharaan adalah 90 hari sesudah pekerjaan dinyatakan selesai seluruhnya).

Data-data lain yang berkaitan dengan proyek Rumah Sakit Graha Medika adalah sebagai berikut :
Taksiran biaya untuk proyek Rumah Sakit Graha Medika adalah sebesar Rp. 5,1 milyar.

- Penerimaan tagihan kontrak (termasuk PPN) :

Tahun 1989

September (uang muka)	Rp.	605.000.000,-
Oktober		500.000.000,-
November		500.000.000,-
Desember		440.000.000,-

	Rp.	2.045.000.000,-
		=====

Tahun 1990

Januari	Rp.	570.000.000,-
Februari		720.000.000,-
Maret		856.000.000,-
Mei		1.527.000.000,-
Juni		29.500.000,-
September		302.500.000,-

	Rp.	4.005.000.000,-
		=====

- Pengeluaran-pengeluaran untuk Proyek RS. Graha Medika

Tahun 1989

Bahan Bangunan	Rp.	559.962.500,-
Gaji & Upah lainnya		395.966.250,-
Biaya Sub-Kontraktor		903.940.000,-
Biaya tidak langsung lainnya		219.981.250,-

Total	Rp.	2.079.850.000,-
		=====

Tahun 1990

Bahan Bangunan	Rp.	737.712.500,-
Gaji dan upah		614.170.000,-
Biaya Sub-Kontraktor		1.228.340.000,-
Biaya tidak langsung lainnya		490.627.500,-

Total	Rp.	3.070.850.000,-
		=====

Total pengeluaran seluruhnya Rp. 5.150.700.000,-

Faint header text at the top of the page, possibly containing a title or reference number.

Section of faint text, likely a paragraph or list item, partially obscured by a large stain.

Section marker or sub-header text.

Section of faint text, possibly a list or table of items, with some numerical or alphanumeric values.

Section marker or sub-header text.

Section of faint text, possibly a list or table of items.

Section of faint text, possibly a list or table of items.

Section marker or sub-header text.

Section of faint text, possibly a list or table of items.

Section marker or sub-header text.

Section of faint text at the bottom of the page.

4.1.2. Pembahasan Proyek Rumah Sakit Graha Medika

Perhitungan-perhitungan selama proyek rumah sakit Graha Medika dilaksanakan adalah sebagai berikut :

Nilai kontrak (termasuk PPn)	Rp. 6.050.000.000,-
-/- PPn	550.000.000,-

Nilai Kontrak bersih	Rp. 5.500.000.000,-
	=====

Periode tahun 1989 :

Penerimaan uang muka sebesar 10 % :

Uang muka	Rp. 605.000.000,-
-/- PPn	55.000.000,-

Nilai Bersih	Rp. 550.000.000,-
	=====

Persentase penyelesaian pekerjaan sampai 30 Desember 1989 seperti yang terlihat pada Tabel I adalah 37,051 % dari total pekerjaan. Atas dasar tersebut PT. " X " membuka faktur penagihan kepada pemilik sebagai berikut :

Termijn I - 9,545 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :
Rp. 6.050.000.000,- x 9,545 % = Rp. 577.472.500,-

Dikurangi :

Pembayaran kembali uang muka :	
Rp. 577.472.500,- x 10 %	= Rp. 57.747.250,-

Tagihan bulan ini	= Rp. 519.725.250
-/- PPn	= 47.247.750,-

Nilai Bersih	= Rp. 472.477.500,-
	=====

Termijn II - 18,755 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :
Rp. 6.050.000.000,- x 18,755 % = Rp. 1.134.677.500,-

Dikurangi :
Tagihan bulan-bulan lalu = 519.725.250,-
Pembayaran kembali uang muka = 113.467.750,-

Tagihan bulan ini = Rp. 501.484.500,-
-/- PPn = 45.589.500,-

Nilai bersih = Rp. 455.895.000,-
=====

Termijn III - 26,911 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :
Rp. 6.050.000.000,- x 26,911 % = Rp. 1.628.115.500,-

Dikurangi :
Tagihan bulan-bulan lalu = 1.021.209.750,-
Pembayaran kembali uang muka = 162.811.550,-

Tagihan bulan ini = Rp. 444.094.200,-
-/- PPn = 40.372.200,-

Nilai bersih = Rp. 403.722.000,-
=====

Termijn IV - 37,057 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :
Rp. 6.050.000.000,- x 37,057 % = Rp. 2.241.948.500,-

Dikurangi :
Tagihan bulan-bulan lalu = 1.465.303.950,-
Pembayaran kembali uang muka = 224.194.850,-

Tagihan bulan ini = Rp. 552.449.700,-
-/- PPn = 50.222.700,-

Nilai bersih = Rp. 502.227.000,-
=====

Piutang usaha :
= Rp. 2.017.753.6650 - 1.440.000.000
= Rp. 577.753.650,-
=====

Pengakuan Pendapatan Proyek rumah sakit Graha Medika :

Pendapatan yang diakui :
Rp. 6.050.000.000 x 37,057 % : 1,1 = Rp. 2.038.135.000,-

-/- Biaya pokok proyek :
Rp. 5.100.000.000 x 37,057 % = Rp. 1.889.907.000,-

Laba kotor yang diakui = Rp. 148.228.000,-
=====

Nilai proyek dalam pelaksanaan pada 31 Desember 1989,
adalah :

Pengeluaran proyek tahun 1989 = Rp. 2.079.850.000,-
ditambah :
Laba kotor yang diakui tahun 1989 = 148.228.000,-

Nilai proyek dalam pelaksanaan = Rp. 2.228.078.000,-
=====

Periode tahun 1990 :

Penagihan kepada pemilik :

Termijn V = 50,259 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :
Rp. 6.050.000.000,- x 50,259 % = Rp. 3.040.669.500,-

Dikurangi :

Tagihan bulan-bulan lalu = 2.017.753.650,-
Pembayaran kembali uang muka = 304.066.950,-

Tagihan bulan ini = Rp. 718.848.900,-
-/- PPn = 65.349.900,-

Nilai bersih = Rp. 653.499.000,-
=====

Termijn VI = 65,995 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :

Rp. 6.050.000.000,- x 65,995 %	=	Rp. 3.992.697.500,-
Dikurangi :		
Tagihan bulan-bulan lalu	=	2.736.602.550,-
Pembayaran kembali uang muka	=	399.269.750,-

Tagihan bulan ini	=	Rp. 856.825.200,-
-/- PPn	=	77.893.200,-

Nilai bersih	=	Rp. 778.932.000,-
		=====

Termin IX = 100 % :

Nilai kontrak yang telah diselesaikan :		
Rp. 6.050.000.000,- x 100 %	=	Rp. 6.050.000.000,-
Dikurangi :		
Tagihan bulan-bulan lalu	=	5.120.859.150,-
Pembayaran kembali uang muka	=	605.000.000,-

Tagihan bulan ini	=	Rp. 324.140.850,-
-/- PPn	=	29.467.350,-

Nilai bersih	=	Rp. 294.673.500,-
		=====

Pengakuan Pendapatan Proyek Rumah sakit Graha Medika :
(dalam ribuan rupiah)

	Pendapatan yang diakui =====	Biaya Pokok Proyek =====	Laba Kotor yang diakui =====
Total	5.500.000	5.150.700	349.300
Dikurangi :			
Diakui tahun 1989	2.038.135	1.889.907	148.228
	-----	-----	-----
Diakui tahun 1990	3.461.865	3.260.793	201.072
	=====	=====	=====

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan per 31 Desember 1990, yaitu sebagai berikut :

Nilai Proyek Dalam Pelaksanaan	:	Rp. 2.228.078.000,-
Ditambah :		
Pengeluaran proyek 1990	:	3.070.850.000,-
Laba kotor yang diakui tahun 1990	:	201.072.000,-

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan	:	Rp. 5.500.000.000,-
		=====

Pada tahun 1990 saldo proyek dalam pelaksanaan sama dengan jumlah kemajuan pengajuan faktur yaitu sebesar Rp. 5.500.000.000,-. Karena pada tahun 1990 proyek rumah sakit Graha Medika telah selesai seluruhnya maka saldo proyek dalam pelaksanaan dioffset dengan saldo kemajuan pengajuan faktur.

	Tahun 1989		Tahun 1990	
	Dr	Cr	Dr	Cr
Pencatatan uang muka : Kas Uang muka Proyek PPn	605,000.00	550,000.00	-	-
Pengeluaran biaya-biaya : Proyek dalam Pelaksanaan Kas/Bank	2,079,850.00	2,079,850.00	3,070,850.00	3,070,850.00
Pencatatan tagihan kontrak : Piutang Usaha Kemajuan pengajuan faktur PPn	2,017,753.65	1,834,321.50	3,427,246.35	3,115,678.50
Penerimaan tagihan kontrak : Kas/Bank Piutang Usaha	1,440,000.00	1,440,000.00	4,005,000.00	4,005,000.00
Pengakuan pendapatan biaya : Biaya Proyek Proyek dalam Pelaksanaan Pendapatan Proyek	1,889,907.00	148,228.00	3,260,793.00	201,072.00
Uang muka proyek Kemajuan pengajuan faktur	203,813.50	203,813.50	346,186.50	346,186.50
Pada akhir kontrak : Kemajuan pengajuan faktur Proyek dalam pelaksanaan	-	-	5,500,000.00	5,500,000.00

4.1.3. Proyek Pembangunan Ruko Segitiga Senen (RSTS)

Proyek Ruko Segitiga Senen dilaksanakan dalam periode 1989-1991. Data-data yang diperoleh dari perjanjian antara PT. " X " dengan pemilik proyek adalah sebagai berikut :

Nilai Kontrak (termasuk PPn) Rp. 7.536.991.000,-

Cara pembayaran :

Pembayaran dilakukan secara bertahap dengan perincian sebagai berikut :

- a. Uang muka sebesar 5 % dari nilai kontrak dibayarkan setelah surat perintah kerja ditanda tangani (tanggal 5 Oktober 1989).
- b. Pembayaran I sebesar 20 % dikurang pembayaran kembali uang muka sebesar 1 % dibayarkan setelah prestasi kerja mencapai 20 % menurut berita acara kemajuan pekerjaan.
- c. Pembayaran II sebesar 20 % dikurang pembayaran kembali uang muka sebesar 1 % dibayarkan setelah prestasi kerja mencapai 40 % menurut berita acara kemajuan pekerjaan.
- d. Pembayaran III sebesar 20 % dikurang pembayaran kembali uang muka sebesar 1 % dibayarkan setelah prestasi kerja mencapai 60 % menurut berita acara kemajuan pekerjaan.
- e. Pembayaran IV sebesar 20 % dikurang pembayaran kembali uang muka sebesar 1 % dibayarkan setelah prestasi kerja mencapai 80 % menurut berita acara kemajuan pekerjaan.
- f. Pembayaran V sebesar 20 % dikurang pembayaran kembali uang muka sebesar 1 % dan retensi sebesar 5 % dibayar-

kan setelah prestasi kerja mencapai 100 % menurut berita acara serah terima I.

g. Pembayaran VI sebesar 5 % dibayarkan setelah masa pemeliharaan selesai menurut berita acara serah terima II.

Dari laporan kemajuan proyek didapat data-data sebagai berikut :

Tanggal	Keterangan	Prestasi Kerja
-----	-----	-----
20-12-89	BAP/01/STS/II/90	20 %
28-04-90	BAP/02/STS/IV/90	40 %
25-08-90	BAP/03/STS/VII/90	60 %
14-01-91	BAP/04/STS/X/90	80 %
17-03-91	BAP/05/STS/I/90	100 %
20-06-91	BAP/06/STS/IV/91	100 %

Data-data lain yang berkaitan dengan proyek Ruko Segitiga Senen adalah sebagai berikut :

Estimasi biaya yang dikeluarkan untuk proyek ini sebesar Rp. 6.505.800.000,-

Penerimaan tagihan kontrak (termasuk PPN) :

Tahun 1990:

Januari	Rp. 1.432.028.290,-
Mei	1.432.028.290,-
September	1.432.028.290,-

	Rp. 4.296.084.870,-
	=====

Tahun 1991 :

Februari	Rp. 1.432.028.290,-
April	1.055.178.740,-
Juni	376.849.550,-

	Rp. 2.864.056.580,-
	=====

Pengeluaran-pengeluaran untuk proyek Ruko Segitiga Senen :

Tahun 1989 :

Bahan bangunan	Rp. 450.623.000,-
Upah gaji	127.711.500,-
Biaya Sub-kon	406.059.220,-
Biaya tidak langsung lainnya	155.268.400,-

Total	Rp. 1.139.662.120,-
	=====

Tahun 1990 :

Bahan bangunan	Rp. 1.372.997.810,-
Upah gaji	1.123.361.800,-
Biaya Sub-kon	1.547.743.100,-
Biaya tidak langsung lainnya	948.616.600,-

Total	Rp. 4.992.719.310,-
	=====

Tahun 1991 :

Bahan bangunan	Rp. 21.573.480,-
Upah gaji	82.867.390,-
Biaya Sub-kon	152.790.700,-
Biaya tidak langsung lainnya	74.338.000,-

Total	Rp. 331.469.570,-
	=====

4.1.4. Pembahasan Proyek Ruko Segitiga Senen

Perhitungan-perhitungan selama proyek Ruko Segitiga Senen adalah sebagai berikut :

Periode 1989 :

Penerimaan uang muka sebesar 5 % :

Jumlah yang diterima	Rp. 376.849.550,-
-/- PPn	34.259.050,-

Nilai bersih	Rp. 342.595.500,-
	=====

Penagihan kepada pemilik, sesuai dengan prestasi kerja menurut Berita Acara Kemajuan Pekerjaan adalah sebagai berikut :

Termijn I = 20 %:

Tagihan periode ini :	
Rp. 7.536.991.000 x (20 % - 1 %)	= Rp. 1.432.028.290,-
-/- PPn	130.184.390,-

Nilai bersih	Rp. 1.301.843.900,-
	=====

Pengakuan Pendapatan Proyek Ruko Segitiga Senen :

Pendapatan yang diakui :

(Rp. 7.536.991.000 x 20 %) : 1,1 = Rp. 1.370.362.000,-

Biaya pokok proyek yang diakui :

Rp. 6.505.800.000 x 20 %

1.301.160.000,-

Laba kotor yang diakui

Rp. 69.202.000,-

Nilai proyek dalam pelaksanaan per 31 Desember 1989 adalah :

Pengeluaran proyek tahun 1989	=	Rp. 1.139.662.120,-
Ditambah :		
Laba kotor yang diakui tahun 1989	=	69.202.000.-

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan	=	Rp. 1.208.864.120,-
		=====

Piutang kepada pemilik = Rp. 1.432.028.290,-

Periode 1990 :

Penagihan kepada pemilik sesuai dengan prestasi kerja menurut Berita Acara kemajuan pekerjaan adalah sebagai berikut :

Termijn II & III = 40 % :

Tagihan periode ini :		
Rp. 7.536.991.000 x (40 % - 2 %)	=	Rp. 2.864.056.580,-
-/- PPn		260.368.780,-

Nilai bersih		Rp. 2.603.687.800,-
		=====

Pengakuan pendapatan proyek ruko Segitiga Senen :

Pendapatan yang diakui :		
(Rp. 7.536.991.000 x 40 %) : 1,1	=	Rp. 2.740.724.000,-
Biaya pokok proyek yang diakui :		
Rp. 6.505.800.000 x 40 %		2.602.320.000.-

Laba kotor yang diakui		Rp. 138.404.000,-
		=====

Nilai proyek dalam pelaksanaan per 31 Desember 1990 sebagai berikut :

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan 01 Januari 1990 :	=	Rp. 1.208.864.120,-
--	---	---------------------

Ditambah :

- Pengeluaran proyek 1990	Rp. 4.992.719.310,-
- Laba kotor yang diakui 1990	Rp. 138.404.000,-

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan	Rp. 6.339.987.430
	=====

Piutang kepada pemilik :
Rp. 4.296.084.870 - Rp. 4.296.084.870 = 0

Periode 1991 :

Penagihan kepada pemilik :

Termin V = 100 % :

Tagihan periode ini :
Rp. 7.536.991.000 x (40 % - 2 %) = Rp. 2.864.056.580,-
-/- PPN 260.368.780,-

Nilai bersih Rp. 2.603.687.800,-
=====

Pengakuan pendapatan proyek ruko Segitiga Senen :
(dalam ribuan rupiah)

	Pendapatan yang diakui =====	Biaya pokok proyek =====	Laba kotor yang diakui =====
Total	6.851.810	6.463.851	387.959
Dikurangi :			
Diakui tahun 1989 :	1.370.362	1.301.160	69.202
Diakui tahun 1990 :	2.740.724	2.602.320	138.404
	-----	-----	-----
Diakui tahun 1991 :	2.740.724	2.560.371	180.353
	=====	=====	=====

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan per 31 Desember 1991
adalah :

Nilai Proyek dalam Pelaksanaan 01 Januari 1991 :
Rp. 6.339.987.430,-

Ditambah :

- Pengeluaran Proyek 1991	Rp. 331.469.570,-
- Laba kotor yang diakui 1991	180.353.000,-

	Rp. 6.851.810.000,-
	=====

Karena pada tahun 1991 proyek ruko Segitiga Senen telah selesai seluruhnya, maka saldo Proyek dalam Pelaksanaan sebesar Rp. 6.851.810.000,- dioffset seluruhnya dengan saldo kemajuan pengajuan faktur.

Jurnal-jurnal selama penyelesaian proyek ini adalah sebagai berikut :

Jurnal-jurnal selama penyelesaian Proyek Segitiga Senen :
(dalam ribuan rupiah)

	Tahun 1989		Tahun 1990		Tahun 1991	
	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr
Pencatatan uang muka :						
Kas/Bank	376,849.50		-		-	
Uang muka Proyek		342,590.50		-		-
PPn		34,259.05		-		-
Pengeluaran biaya-biaya :						
Proyek dalam Pelaksanaan	1,139,662.12		4,992,719.31		331,469.57	
Kas/Bank		1,139,662.12		4,992,719.31		331,469.57
Pencatatan tagihan kontrak :						
Piutang Usaha	1,432,028.29		2,864,056.58		2,864,056.58	
Kemajuan pengajuan faktur		1,301,843.90		2,602,687.80		2,603,687.80
PPn		130,184.39		260,368.78		260,367.78
Penerimaan tagihan kontrak :						
Kas/Bank	-		4,296,084.87		2,864,056.58	
Piutang Usaha		-		4,296,084.87		2,864,056.58
Pengakuan pendapatan biaya :						
Biaya Proyek	1,301,160.00		2,602,320.00		2,560,371.00	
Proyek dalam Pelaksanaan	69,202.00		138,404.00		180,353.00	
Pendapatan Proyek		1,370,362.00		2,740,724.00		2,740,724.00
Uang muka proyek	68,519.10		137,038.20		137,038.20	
Kemajuan pengajuan faktur		68,519.10		137,038.20		137,038.20
Pada akhir kontrak :						
Kemajuan pengajuan faktur	-		-		6,851,810.00	
Proyek dalam pelaksanaan		-		-		6,851,810.00

Dari pencatatan atas proyek-proyek tersebut di atas dapat dilihat saldo untuk pendapatan proyek dan biaya proyek sebagai berikut : (dalam ribuan rupiah)

	1989 -----	1990 -----	1991 -----
RS. Graha Medika	2.038.135	3.461.865	-
Ruko Segitiga Senen	1.370.362 -----	2.740.724 -----	2.740.724 -----
Total	3.408.497 =====	6.202.589 =====	2.740.724 =====

Biaya kontrak yang diakui untuk masing-masing periode (dalam ribuan rupiah) :

	1989 -----	1990 -----	1991 -----
RS. Graha Medika	1.889.907	3.260.793	-
Ruko Segitiga Senen	1.301.160 -----	2.602.320 -----	2.560.371 -----
Total	3.191.067 =====	5.863.113 =====	2.560.371 =====

Laba kotor yang diakui masing-masing periode (dalam ribuan rupiah) :

	1989 -----	1990 -----	1991 -----
RS. Graha Medika	148.228	201.073	-
Ruko Segitiga Senen	69.202 -----	138.404 -----	180.353 -----
Total	217.430 =====	339.476 =====	180.353 =====

Total population in 1991-1992 was estimated at 100 million.
 Total population in 1992-1993 was estimated at 100 million.
 (Total population in 1993-1994 was estimated at 100 million)

1991	1992	1993	
-	1,000,000	1,000,000	1991-1992
1,000,000	1,000,000	1,000,000	1992-1993
1,000,000	1,000,000	1,000,000	Total

Total population in 1991-1992 was estimated at 100 million.
 Total population in 1992-1993 was estimated at 100 million.

1991	1992	1993	
-	1,000,000	1,000,000	1991-1992
1,000,000	1,000,000	1,000,000	1992-1993
1,000,000	1,000,000	1,000,000	Total

Total population in 1991-1992 was estimated at 100 million.
 Total population in 1992-1993 was estimated at 100 million.

1991	1992	1993	
-	1,000,000	1,000,000	1991-1992
1,000,000	1,000,000	1,000,000	1992-1993
1,000,000	1,000,000	1,000,000	Total

Perhitungan Laba-Rugi untuk masing-masing periode dapat disusun sebagai berikut :

PT " X "			
PERBANDINGAN PERHITUNGAN RUGI LABA			
UNTUK TAHUN - TAHUN BUKU YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 1989, 1990 DAN 1991			
KETERANGAN	1989	1990	1991
Pendapatan Proyek	3,408,497,000	6,202,589,000	2,740,724,000
Biaya Proyek	(3,191,067,000)	(5,863,113,000)	(2,560,371,000)
Laba Kotor	217,430,000	339,476,000	180,353,000
Beban Operasi	(171,148,020)	(277,927,361)	(142,764,616)
Laba Usaha	46,281,980	61,548,639	37,588,384
Pendapatan Lain-lain	469,379	652,186	913,255
Laba Sebelum Pajak	46,751,359	62,200,825	38,501,639
Pajak Penghasilan	(10,687,750)	(15,770,000)	(8,625,250)
Laba Setelah Pajak	36,063,609	46,430,825	29,876,389

4.2. Analisa Penerapan Metode Kontrak Selesai dan Profitabilitas

4.2.1. Penerapan Metode Kontrak Selesai

Seperti yang telah dibahas pada bab sebelumnya, dalam metode kontrak selesai, pendapatan suatu kontrak pemborongan baru diakui jika pekerjaan telah selesai seluruhnya. Untuk kasus yang dibahas, seandainya PT. "X" menggunakan metode kontrak selesai dalam mengakui pendapatnya, maka pencatatan yang akan dilakukan sehubungan dengan proyek-proyek yang dilaksanakan adalah sebagai berikut :

Jurnal-jurnal selama penyelesaian Proyek Rumah Sakit Graha Medika
jika digunakan "Metode Kontrak Selesai" : (dalam ribuan rupiah)

	Tabun 1989		Tabun 1990	
	Dr	Cr	Dr	Cr
<i>Pencatatan uang muka :</i>				
Kas	605,000.00		-	
Uang muka Proyek		550,000.00		-
PPn		55,000.00		-
<i>Pengeluaran biaya-biaya :</i>				
Proyek dalam Pelaksanaan	2,079,850.00		3,070,850.00	
Kas/Bank		2,079,850.00		3,070,850.00
<i>Pencatatan tagihan kontrak :</i>				
Piutang Usaha	2,017,753.65		3,427,246.35	
Kemajuan pengajuan faktur		1,834,321.50		3,115,678.50
PPn		183,432.15		311,567.85
<i>Penerimaan tagihan kontrak :</i>				
Kas/Bank	1,440,000.00		4,005,000.00	
Piutang Usaha		1,440,000.00		4,005,000.00
<i>Pada akhir kontrak :</i>				
Kemajuan pengajuan faktur	-		4,950,000.00	
Uang muka proyek	-		550,000.00	
Pendapatan Proyek		-		5,500,000.00
Biaya proyek	-		5,150,700.00	
Proyek dalam Pelaksanaan		-		5,150,700.00

Jurnal-jurnal selama penyelesaian Proyek Segitiga Senen
jika digunakan "Metode Kontrak Selesai" : (dalam ribuan rupiah)

	Tahun 1989		Tahun 1990		Tahun 1991	
	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr
Pencatatan uang muka :						
Kas/Bank	376,849.50		-		-	
Uang muka Proyek		342,590.50		-		-
PPn		34,259.05		-		-
Pengeluaran biaya-biaya :						
Proyek dalam Pelaksanaan	1,139,662.12		4,992,719.31		331,469.57	
Kas/Bank		1,139,662.12		4,992,719.31		331,469.57
Pencatatan tagihan kontrak :						
Piutang Usaha	1,432,028.29		2,864,056.58		2,864,056.58	
Kemajuan pengajuan faktur		1,301,843.90		2,603,687.80		2,603,687.80
PPn		130,184.39		260,368.78		260,368.78
Penerimaan tagihan kontrak :						
Kas/Bank	-		4,296,084.87		2,864,056.58	
Piutang Usaha		-		4,296,084.87		2,864,056.58
Pada akhir kontrak :						
Kemajuan pengajuan faktur	-		-		6,509,219.50	
Uang muka proyek	-		-		342,590.50	
Pendapatan Proyek		-		-		6,851,810.00
Biaya proyek	-		-		6,463,851.00	
Proyek dalam Pelaksanaan		-		-		6,463,851.00

Dari pencatatan atas proyek-proyek tersebut di atas, dapat dilihat saldo untuk pendapatan dan biaya proyek menurut metode kontrak selesai sebagai berikut :

TABEL II

Pendapatan yang diakui untuk masing-masing periode dengan menggunakan metode "Kontrak Selesai"

	1989	1990	1991
Proyek RS. Graha Medika	-	5.500.000	-
Proyek R. Segitiga Senen	-	-	6.851.810
Total	-	5.500.000	6.851.810

TABEL III

Biaya Kontrak untuk masing-masing periode dengan menggunakan metode "Kontrak Selesai"

	1989	1990	1991
Proyek RS. Graha Medika	-	5.150.700	-
Proyek R. Segitiga Senen	-	-	6.463.851
Total	-	5.150.000	6.463.851

PT " X "
PERBANDINGAN PERHITUNGAN RUGI-LABA
UNTUK TAHUN - TAHUN BUKU YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 1989, 1990 DAN 1991

KETERANGAN	1989	1990	1991
Pendapatan Proyek	--	5,500,000,000	6,851,810,000
Biaya Proyek	--	(5,150,700,000)	(6,463,851,000)
Laba Kotor	--	349,300,000	387,959,000
Biaya Operasi	(171,480,020)	(277,927,361)	(142,764,616)
Laba (rugi) usaha	(171,480,020)	71,372,639	245,194,384
Pendapatan (beban) lain-lain	469,379	652,186	913,255
Laba (rugi) sebelum pajak	(171,010,641)	72,024,825	246,107,639
Pajak penghasilan	--	--	(45,608,550)
(Setelah Kompensasi Kerugian Tahun sebelumnya)			
Laba setelah pajak	(171,010,641)	72,024,825	200,499,089

4.2.2. Analisa Profitabilitas untuk masing-masing Metode Pengakuan Pendapatan

Seperti dikemukakan sebelumnya penggunaan metode yang berbeda dalam pencatatan akuntansi akan menghasilkan laporan yang berbeda pula. Demikian pula halnya dengan PT. "X".

Perbedaan laporan yang dihasilkan sehubungan dengan penggunaan metode yang berbeda dapat menghasilkan keputusan yang berbeda pula. Kebaikan dan kelemahan dari masing-masing metode pengakuan pendapatan secara umum telah dibahas dalam bab II. Oleh karena itu dalam bagian ini, penulis hanya akan menganalisis dampak-dampak yang mungkin timbul akibat penggunaan masing-masing metode tersebut.

Dalam hal ini penulis akan meninjau dari tiga pihak yang akan terlibat kepentingannya dengan laporan tersebut yaitu :

1. Pihak Instansi Pajak
2. Pihak Manajemen
3. Pihak Kreditur

Tujuan dari pada analisis Laporan Keuangan adalah untuk mengetahui kondisi keuangan dari suatu perusahaan dalam kaitannya dengan :

- Kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban-kewajibannya bukan hanya pada saat sekarang ini tetapi

juga seandainya terjadi situasi yang tidak menguntungkan dikemudian hari.

- Kemampuan perusahaan di dalam menarik manfaat untuk melaksanakan suatu transaksi usaha atau pun perluasan usaha, karena pada saat ini dia memiliki sarana yang diperlukan atau kemampuan untuk menarik dana baru baik melalui pinjaman atau pun pengeluaran saham baru, atau karena perusahaan tersebut memiliki kreditabilitas yang tinggi.
- Kemampuan perusahaan untuk secara berkesinambungan tetap membayar bunga pinjaman dan dividen.

Di dalam menganalisis laporan keuangan digunakan analisa ratio. Analisis ratio ini penekanannya dapat berbeda-beda sesuai dengan kebutuhan dari pada orang yang menggunakannya. Bagi analis keuangan yang bekerja di Bank akan lebih mementingkan segi likwiditas perusahaan, sedang bagi kreditur jangka panjang penekanan atas analisa keuangan perusahaan akan lebih ditekankan pada kemampuan perusahaan di dalam menciptakan rentabilitas dan efisiensi dalam operasinya. Sedang bagi manajemen harus memperhatikan kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban lancar maupun kewajiban jangka panjangnya serta memperhatikan kepentingan para pemegang saham.

Sehubungan dengan topik yang dibahas dalam penulisan ini yaitu mengenai pendapatan, maka penulis membatasi ratio yang digunakan, yaitu ratio yang menyangkut profitabilitas saja.

Adapun ratio-ratio yang terdapat dalam profitabilitas adalah sebagai berikut :

Ratio Profitabilitas :

$$\text{a. Gross Profit Margin} = \frac{\text{Laba kotor}}{\text{Penjualan bersih}}$$

$$\text{b. Operating Income Ratio} = \frac{\text{Laba Usaha}}{\text{Penjualan bersih}}$$

$$\text{c. Net Profit Margin} = \frac{\text{Laba setelah pajak}}{\text{Penjualan bersih}}$$

Berdasarkan rumus-rumus di atas maka dapat dihitung ratio yang terjadi untuk masing-masing periode berdasarkan metode pengakuan pendapatan yang digunakan. Perhitungan-perhitungan tersebut dapat dilihat pada tabel IV dan V.

TABEL IV
 RATIO PROFITABILITAS BERDASARKAN
 METODE " PERSENTASE PENYELESAIAN "
 (dalam ribuan)

KETERANGAN	1989	1990	1991
Pendapatan Proyek (a)	3,408,497.00	6,202,589.00	2,740,724.00
Laba Kotor (b)	217,430.00	339,476.00	180,353.00
Laba usaha (c)	46,281.98	61,548.64	37,588.38
Laba setelah pajak (d)	36,063.61	46,430.83	29,876.39
Gross Profit Margin (b) : (a) = (e)	6.38 %	5.47 %	6.58 %
Operating Income Ratio (c) : (a) = (f)	1.36 %	0.99 %	1.37 %
Net Profit Margin (d) : (a) = (g)	1.06 %	0.75 %	1.09 %

TABEL V
RATIO PROFITABILITAS BERDASARKAN
METODE " KONTRAK SELESAI "
(dalam ribuan)

KETERANGAN	1989	1990	1991
Pendapatan Proyek (a)	--	5,500,000.00	6,851,810.00
Laba Kotor (b)	--	349,300.00	387,959.00
Laba usaha (c)	(171,480.02)	71,372.64	245,194.38
Laba setelah pajak (d)	(171,010.64)	72,024.83	200,499.09
Gross Profit Margin (b) : (a) = (e)	--	6.35 %	5.66 %
Operating Income Ratio (c) : (a) = (f)	--	1.30 %	3.58 %
Net Profit Margin (d) : (a) = (g)	--	1.31 %	2.93 %

Berdasarkan perhitungan ratio di atas dapat dianalisa dampak yang timbul bagi :

INSTANSI PAJAK

Walaupun dalam PAI disebutkan bahwa terdapat dua metode pengakuan pendapatan yang dapat digunakan oleh perusahaan kontraktor, namun ditetapkan dalam UU PPN 1994, pajak terutang pada saat pembayaran termijn atau pada saat penyelesaian tahap-tahap pemborongan (accrual basis). Ini berarti pihak pajak hanya mengakui metode persentase penyelesaian.

Ini berarti jika perusahaan dalam hal ini PT. "X" memutuskan untuk menerapkan metode kontrak selesai dalam mengakui pendapatannya, maka PT. "X" harus menyusun sebuah laporan keuangan lagi dengan menggunakan metode persentase penyelesaian yang akan diserahkan kepada Instansi Pajak.

Penyusunan laporan keuangan seperti ini mengakibatkan waktu dan biaya yang diperlukan akan lebih banyak, sehingga mengurangi efisiensi perusahaan.

Jika dilihat dari penerapan metode kontrak selesai, maka perhitungan laba rugi dalam periode 1989 menunjukkan laba sebelum pajak bernilai negatif yang berarti perusahaan mengalami kerugian. Namun sebenarnya keadaan perusahaan tidak demikian (rugi). Hal ini disebabkan karena dalam periode 1989 tidak ada proyek yang selesai. Kerugian tersebut mengakibatkan tidak ada beban pajak yang harus

dibayar, dan tentu saja menyebabkan kerugian bagi Instansi Pajak. Sedangkan dalam periode 1990, walaupun ada satu proyek yang selesai tetapi laba yang diperoleh dari proyek tersebut belum dapat menutup biaya operasi perusahaan dan kompensasi kerugian tahun 1989, sehingga tidak ada beban pajak yang harus dibayar pada tahun 1990.

Dalam periode 1991 laba kotor yang dihasilkan dari proyek yang selesai dapat menutupi biaya operasi perusahaan dan kompensasi kerugian tahun 1989. Hasil perhitungan menunjukkan beban pajak yang harus dibayar sangat besar, melebihi total beban pajak selama periode 1988-1991 berdasarkan metode persentase penyelesaian. Kejadian ini akan dibahas lebih lanjut dalam kaitannya dengan pihak manajemen.

MANAJEMEN

Berdasarkan Metode Persentase Penyelesaian

Ditinjau dari ratio profitabilitas maka hasil perhitungan menunjukkan keadaan sebagai berikut :

- Gross profit margin, Operating income ratio, dan Net profit di PT. "X" cenderung merata dari periode ke periode. Kecenderungan tersebut akan dibahas berikut ini.

Jika dilihat dari tabel IV, gross profit margin dan net profit margin untuk periode 1990 masing-masing turun sebesar 0.91 % dan 0.31 % dibandingkan dengan periode 1989. Penurunan ini disebabkan karena dalam periode 1990

walaupun laba kotor dan laba setelah pajak meningkat sebesar 56.13 % dan 28.75 %, tetapi karena persentase penyelesaian proyek dalam periode 1990 lebih besar dari pada 1989, maka pendapatan proyek yang diakui dalam periode 1990 juga meningkat sebesar 82 % dibandingkan dengan periode 1989. Penurunan dalam gross profit margin terjadi karena kenaikan dalam laba kotor dan laba setelah pajak tidak sebanding dengan kenaikan dalam pendapatan proyek.

Dalam periode 1991 terdapat satu proyek yang dilaksanakan sehingga periode ini mengalami penurunan. Tetapi karena penurunan tersebut dibarengi dengan penurunan pendapatan proyek sebesar 55.81 %, maka gross profit margin dan net profit margin periode 1991 menjadi naik sebesar 1.11 % dan 0.34 %.

Pendapatan dan biaya proyek meningkat dalam periode 1990 karena dalam periode tersebut persentase penyelesaian proyek mempunyai nilai yang besar dibandingkan dengan periode 1989 atau 1991, sehingga pendapatan dan biaya yang diakui lebih besar.

Berdasarkan Metode Kontrak Selesai

Ditinjau dari ratio profitabilitas, perhitungan yang didapat menunjukkan keadaan sebagai berikut :

Gross profit margin, Operating income ratio dan Net profit margin berfluktuasi dari periode ke periode. Gross profit margin mengalami kenaikan yang tinggi dalam periode

walaupun laba kotor dan laba setelah pajak meningkat sebesar 56.13 % dan 28.75 %, tetapi karena persentase penyelesaian proyek dalam periode 1990 lebih besar dari pada 1989, maka pendapatan proyek yang diakui dalam periode 1990 juga meningkat sebesar 82 % dibandingkan dengan periode 1989. Penurunan dalam gross profit margin terjadi karena kenaikan dalam laba kotor dan laba setelah pajak tidak sebanding dengan kenaikan dalam pendapatan proyek.

Dalam periode 1991 terdapat satu proyek yang dilaksanakan sehingga periode ini mengalami penurunan. Tetapi karena penurunan tersebut dibarengi dengan penurunan pendapatan proyek sebesar 55.81 %, maka gross profit margin dan net profit margin periode 1991 menjadi naik sebesar 1.11 % dan 0.34 %.

Pendapatan dan biaya proyek meningkat dalam periode 1990 karena dalam periode tersebut persentase penyelesaian proyek mempunyai nilai yang besar dibandingkan dengan periode 1989 atau 1991, sehingga pendapatan dan biaya yang diakui lebih besar.

Berdasarkan Metode Kontrak Selesai

Ditinjau dari ratio profitabilitas, perhitungan yang didapat menunjukkan keadaan sebagai berikut :

Gross profit margin, Operating income ratio dan Net profit margin berfluktuasi dari periode ke periode. Gross profit margin mengalami kenaikan yang tinggi dalam periode

1990, sedangkan Operating income ratio dan Net profit margin mengalami kenaikan yang tinggi dalam periode 1991. Penyebab kenaikan ini akan ditinjau lebih lanjut berikut ini.

Laba setelah pajak berdasarkan Metode Kontrak Selesai dalam periode 1989 menunjukkan kerugian, sedangkan dalam periode 1990 walaupun laba setelah pajak menunjukkan keuntungan tetapi keuntungan tersebut tidak sebesar keuntungan yang diraih pada periode 1991.

Dalam periode 1991 laba setelah pajak menunjukkan kenaikan yang tinggi yaitu 178.37 % (sekitar 2 kali dibandingkan periode 1990). Jika dilihat sepintas kenaikan ini menunjukkan kemampuan manajemen yang sangat tinggi dalam usaha memperbaiki/ meningkatkan laba perusahaan. Kejadian ini dapat mengakibatkan diambilnya keputusan yang kurang tepat yang dapat berakibat fatal bagi perusahaan.

Untuk itu akan dilihat segi pendapatan proyek dan biaya proyek yang mempengaruhi kejadian tersebut. Dalam periode 1989 tidak ada proyek yang selesai, karena itu tidak ada pendapatan proyek dan biaya proyek yang diakui. Tetapi biaya operasi perusahaan terus terjadi, sehingga mengakibatkan perhitungan rugi-laba yang dihasilkan bernilai negatif (rugi).

Dalam periode 1990 ada satu proyek yang selesai, sehingga ada pendapatan proyek dan biaya proyek yang

diakui. Dalam periode ini laba kotor sudah dapat menutup biaya operasi perusahaan, sehingga menghasilkan laba bagi perusahaan.

Dalam periode 1991 walaupun ada satu proyek yang diselesaikan (sama seperti 1990). Tetapi nilai kontrak proyek ini lebih tinggi dibanding proyek yang diselesaikan pada periode 1990, Sehingga laba kotor yang dihasilkan dalam periode ini lebih besar dari pada periode 1990. Besarnya laba kotor yang dihasilkan dan menurunnya beban usaha mengakibatkan meningkatnya laba sebelum pajak perusahaan pada periode 1991. Namun laba sebelum pajak yang tinggi ini mengakibatkan beban pajak yang besar sekali, melebihi total beban pajak selama periode 1989-1991 berdasarkan metode persentase penyelesaian. Pembayaran yang harus dilakukan untuk beban pajak ini dapat mempengaruhi likuiditas perusahaan.

KREDITUR

Berdasarkan Metode Persentase Penyelesaian

Gross profit margin, Operating income ratio dan Net profit margin mengalami penurunan selama periode 1990 dibandingkan dengan periode 1989. Namun profitabilitas ini kemudian naik dalam periode 1991.

Jika kreditur membandingkan perhitungan rugi-laba antara periode 1989 dengan periode 1990, kreditur akan menduga bahwa perusahaan tidak (kurang) memiliki kemampuan

dalam menjalankan kegiatannya dan dana yang diberikan tidak dikelola dengan manajemen yang baik, sehingga menurunkan profitabilitas perusahaan. Hal ini dapat dilihat pada persentase penurunan gross profit margin. Operating income ratio dan Net profit margin dalam periode 1990 masing-masing 0.91 %, 0.36 % dan 0.31 %. Penurunan yang terjadi dalam periode 1990 dapat mengakibatkan kreditur akan lebih memperhatikan pengelolaan kredit yang akan diberikan karena khawatir jika penurunan ini akan terus berlanjut dalam periode-periode berikutnya. Namun jika kreditur membandingkan perhitungan rugi-laba antara periode 1990 dengan 1991 maka kreditur dapat menyimpulkan bahwa perusahaan telah memiliki kemampuan dalam menjalankan kegiatannya dan dana yang diberikan telah dikelola dengan baik.

Kejadian tersebut di atas dilihat berdasarkan kenaikan persentase Gross profit margin, Operating income ratio dan Net profit margin selama periode 1991 masing-masing sebesar 1.11 %, 0.37 % dan 0.34 %.

Berdasarkan Metode Kontrak Selesai

Ditinjau dari segi profitabilitas perusahaan dapat terlihat bahwa :

Gross profit margin, Operating income ratio dan Net profit margin mengalami kenaikan selama periode 1990-1991.

Perhitungan rugi-laba periode 1989 menunjukkan laba

setelah pajak bernilai negatif. Hal ini dapat mengakibatkan kreditur untuk tidak memberikan kredit yang dibutuhkan perusahaan, karena khawatir perusahaan akan mengalami kesulitan dalam membayar kembali pinjaman dan bunganya.

Dalam periode 1990 laba setelah pajak telah positif yang berarti bahwa perusahaan telah mengalami keuntungan dengan begitu perusahaan telah menunjukkan kemajuan dalam menetapkan kebijaksanaan operasinya, sehingga kerugian periode sebelumnya dapat diganti menjadi keuntungan.

Perhitungan rugi-laba periode 1991 menunjukkan perkembangan yang tinggi sekali, sehingga jika dibandingkan dengan periode 1990 kreditur akan mengira bahwa kredit yang diberikan benar-benar dimanfaatkan semaksimal mungkin oleh perusahaan. Dalam hal ini sebaiknya perusahaan menjelaskan kepada kreditur mengenai metode pengakuan pendapatan yang diterapkan, sehingga kreditur dapat memperoleh gambaran yang jelas mengenai keadaan perusahaan. Dan mungkin jika kreditur melihat perkembangan usaha dari periode-periode sebelumnya, perusahaan akan mendapat kemudahan dalam memperoleh kredit untuk periode berikutnya.

BAB V
KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan yang telah dipaparkan pada bab-bab sebelumnya tentang penggunaan metode persentase penyelesaian dan metode kontrak selesai sehubungan dengan pendapatan proyek yang diakui dalam perhitungan rugi-laba PT. "X", maka pada bagian ini penulis mencoba untuk membuat kesimpulan sebagai berikut :

1. Dari perbandingan antara kedua metode tersebut di atas maka terlihat bahwa penggunaan metode yang berbeda akan menghasilkan hasil yang berbeda pula.
2. Penerapan metode persentase penyelesaian memberikan hasil yang lebih baik dibandingkan dengan penerapan metode kontrak selesai.

Alasan-alasan yang menyebabkan penulis mengambil kesimpulan bahwa metode persentase penyelesaian memberikan hasil yang lebih baik bagi perusahaan adalah :

- a. Penerapan metode persentase penyelesaian menunjukkan hasil yang lebih mendekati kenyataan mengenai hasil operasi perusahaan. Hal ini dapat dilihat dari nilai Gross profit ratio, Operating income ratio dan Net profit margin dari penerapan metode persentase penyelesaian yang cenderung lebih merata jika dibandingkan

dengan metode kontrak selesai.

- b. Penerapan metode kontrak selesai terutama akan merugikan jika dalam satu periode akuntansi tidak ada proyek yang selesai atau jika proyek yang selesai adalah proyek yang bernilai kecil sehingga tidak dapat menutup biaya operasi perusahaan dan dengan demikian perhitungan rugi-laba yang dihasilkan akan menunjukkan keadaan rugi. Hal ini akan menyulitkan perusahaan, baik dilihat dari kepentingan manajemen dalam mengambil keputusan-keputusan, kreditur dalam mempertahankan kredit yang akan (telah) diberikan, dan juga dalam kaitannya dengan beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan kepada instansi pajak.

5.2. Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan, maka penulis akan memberikan saran-saran yang kiranya dapat bermanfaat bagi perusahaan dimasa yang akan datang, yaitu :

Perusahaan perlu meninjau kembali kebijaksanaannya dalam menetapkan taksiran biaya kontrak. Taksiran biaya kontrak hendaknya dievaluasi kembali setiap periode dengan membandingkan jumlah biaya yang telah dikeluarkan dengan jumlah biaya seharusnya dikeluarkan sampai periode tersebut. Dengan membandingkan antara realisasi dengan anggaran

yang telah ditetapkan dapat menentukan jumlah biaya yang masih harus dikeluarkan untuk suatu proyek secara tepat. Untuk itu perlu kiranya meningkatkan kerjasama antara bagian project planning & control dengan seksi anggaran dan pengendalian biaya.

BAB VI

RINGKASAN

Dalam rangka mempercepat peningkatan kesejahteraan rakyatnya, pemerintah dewasa ini turut secara aktif melaksanakan proyek-proyek pembangunan. Keterlibatan pemerintah secara langsung atau tidak langsung dalam pelaksanaan proyek-proyek pembangunan tersebut menuntut perlunya dilakukan analisa, evaluasi dan perhitungan yang cermat bagi setiap rencana proyek sehingga proyek yang bersangkutan memberikan manfaat yang besar bagi kesejahteraan masyarakat.

Untuk kepentingan tersebut di atas maka pemerintah mengikutsertakan badan-badan usaha jasa konstruksi, dimana dalam mengerjakan proyek-proyek pembangunan tersebut para pengusaha jasa konstruksi memperoleh permintaan pembangunan dari penanaman modal swasta maupun pemerintah. Sejalan dengan berkembangnya perusahaan-perusahaan jasa konstruksi yang telah ada maupun yang baru berdiri, semakin dirasakan perlunya suatu pencatatan akuntansi yang lebih baik guna menunjang kemajuan perusahaan.

Akuntansi untuk perusahaan jasa konstruksi adalah cukup menarik, terlebih dalam hal pengakuan pendapatan. Masalah metode pengakuan pendapatan timbul karena lamanya proyek yang dikerjakan tidak selalu selesai dalam satu

periode akuntansi. Ada dua metode yang umum digunakan pada perusahaan jasa konstruksi dalam mengakui pendapatan, yaitu : "Metode Persentase Penyelesaian" dan "Metode Kontrak Selesai". Pemilihan metode pengakuan pendapatan yang digunakan akan berpengaruh terhadap penentuan rugi-laba periodik perusahaan yang bersangkutan.

Pada perusahaan jasa konstruksi di mana kontrak-kontrak konstruksi untuk bangunan, jalan-jalan dan bendungan biasanya memerlukan beberapa periode untuk menyelesaikannya, perlu dilakukan alokasi pendapatan kepada periode-periode yang tercakup di dalamnya. Jika perusahaan menunggu untuk mengakui pendapatan atas kontrak-kontrak jangka panjang sampai bangunannya selesai dibuat, maka laporan rugi-laba mungkin tidak mampu melaporkan prestasi berkala dari perusahaan. Laporan Keuangan dari perusahaan-perusahaan yang menyelesaikan bangunan dalam jangka panjang dan jangka pendek, juga tidak mempunyai makna yang baik bagi kepentingan ekstern maupun manajemen, apabila laporan tersebut hanya mencantumkan pendapatan setelah kontrak selesai.

Metode persentase penyelesaian sebagai suatu bentuk alternatif atas metode kontrak selesai telah dikembangkan untuk menghubungkan pengakuan pendapatan atas jenis kontrak pembangunan jangka panjang dengan kegiatan-kegiatan perusahaan untuk menyelesaikan kontrak tersebut.

Penggunaan metode persentase penyelesaian itu sendiri dapat dibenarkan karena beberapa hal. Pertimbangan yang paling penting adalah apakah harga total kontrak tersebut dapat ditentukan sebelumnya atau dapat dihitung, selain itu apakah total biaya proyek tersebut dapat ditaksir secara cukup tepat ?

Dengan keadaan proyek jasa konstruksi yang dihadapkan pada ketidakpastian dalam hal penentuan harga jual dari bangunan pada saat-saat sebelum kontrak (proyek) selesai dan penaksiran terhadap total biaya proyek tersebut, maka pengakuan pendapatan merupakan masalah yang kritis dalam proses pengukuran laba pada perusahaan jasa konstruksi.

Sehubungan dengan hal tersebut di atas, maka penulis terdorong untuk melakukan analisa perbandingan terhadap perhitungan rugi-laba metode kontrak selesai dengan metode persentase penyelesaian serta pengaruhnya terhadap laba akuntansi PT X., yang menerapkan metode persentase penyelesaian.

PT. X adalah sebuah perusahaan kontraktor yang berkantor pusat di Jakarta. Kegiatan utamanya adalah menjalankan usaha-usaha dibidang pemborongan bangunan, proyek pertokoan, sarana jalan dan perumahan.

Agar dapat lebih menggambarkan perbandingan yang tepat antara penerapan metode persentase penyelesaian dengan metode kontrak selesai maka penulis mengambil dua

proyek sebagai bahan perbandingan, yaitu : proyek pembangunan rumah sakit Graha Medika dan proyek pembangunan ruko Segitiga Senen. Proyek-proyek yang diambil sebagai bahan perbandingan adalah proyek yang dikerjakan pada tahun 1989 sampai dengan tahun 1991.

Dari perbandingan antara kedua metode tersebut di atas maka terlihat bahwa penggunaan metode yang berbeda akan menghasilkan hasil yang berbeda pula. Penerapan metode persentase penyelesaian memberikan hasil yang lebih baik dibandingkan dengan penerapan metode kontrak selesai.

Penerapan metode persentase penyelesaian menunjukkan hasil yang lebih mendekati kenyataan mengenai hasil operasi perusahaan. Hal ini dapat dilihat dari nilai Gross profit ratio, Operating income ratio dan Net profit margin dari penerapan metode persentase penyelesaian yang cenderung lebih merata jika dibandingkan dengan metode kontrak selesai.

Penerapan metode kontrak selesai terutama akan merugikan jika dalam satu periode akuntansi tidak ada proyek yang selesai atau jika proyek yang selesai adalah proyek yang bernilai kecil sehingga tidak dapat menutup biaya operasi perusahaan dan dengan demikian perhitungan rugi-laba yang dihasilkan akan menunjukkan keadaan rugi. Hal ini akan menyulitkan perusahaan, baik dilihat dari

kepentingan manajemen dalam mengambil keputusan-keputusan, kreditur dalam mempertahankan kredit yang akan (telah) diberikan, dan juga dalam kaitannya dengan beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan kepada instansi pajak.

Berdasarkan uraian di atas penulis memberikan saran yang kiranya dapat bermanfaat bagi perusahaan yang bergerak dibidang jasa konstruksi untuk menggunakan metode persentase penyelesaian dan meninjau kembali kebijaksanaannya dalam menetapkan taksiran biaya kontrak yang hendaknya dievaluasi kembali setiap periode dengan membandingkan jumlah biaya yang telah dikeluarkan dengan jumlah biaya seharusnya dikeluarkan sampai periode tersebut. Dengan membandingkan antara realisasi dengan anggaran yang telah ditetapkan dapat menentukan jumlah biaya yang masih harus dikeluarkan untuk suatu proyek secara tepat. Untuk itu perlu kiranya meningkatkan kerjasama antara bagian project planning & control dengan seksi anggaran dan pengendalian biaya.

DAFTAR PUSTAKA

1. Smith, Jay M. and Skousen, K. Fred, Intermediate Accounting, South Western Publishing Co., Ohio, 9th edition, 1990.
2. Tuanakotta, Theodorus M., Teori Akuntansi, Lembaga Penerbit FE-UI. Jakarta, Edisi kesatu, 1984.
3. Republik Indonesia, Undang-undang Perpajakan, Ghalia Indonesia, Jakarta, cetakan pertama, 1984.
4. Ikatan Akuntansi Indonesia, Prinsip Akuntansi Indonesia, PT. Rineka Citra, Jakarta, 1984.
5. Riyanto, Bambang Drs., Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan, Yayasan Badan Penerbit Gadjah Mada, Yogyakarta, edisi kedua, 1984.
6. Miller, Paul B.W., Intermediate Accounting, Richard D. Irwin, Inc., Illionis, 2nd edition, 1985.
7. Widodo, Sri H.Y., Teori Akuntansi, Penerbitan Universitas Atma Jaya, Yogyakarta, edisi kesatu, 1988.
8. Mosich, A.N., Intermediate Accounting, mcGraw-Hill, Inc., USA, 6th edition, 1986.
9. Hendriksen, Eldon S., Accounting Theory, Richard D. Irwin, Inc., 4th edition.
10. Ikatan Akuntansi Indonesia, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, Salemba Empat, Jakarta 1994.

STRUKTUR ORGANISASI PROYEK

