

EVALUASI PENERAPAN SAAT PENGAKUAN PENDAPATAN TERHADAP KELAYAKAN LABA SECARA PERIODIK (STUDI KASUS PADA PERUSAHAAN KONSTRUKSI)

Joni

Dosen Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi- Universitas Kristen Maranatha

ABSTRACT *The Purpose of this study is to evaluate the proper timing of revenue recognition and the measurement of revenue to get fair value of periodic earnings for construction enterprise.*

This study use descriptive analysis method. The purpose of this method is to describe and analyze data, in order to give a comprehensive information of the object.

The result of this study indicated that the proper timing of revenue recognition for construction enterprise is during the production process with percentage-of-completion method.

Key Word: *revenue recognition, revenue measurement, periodic earnings*

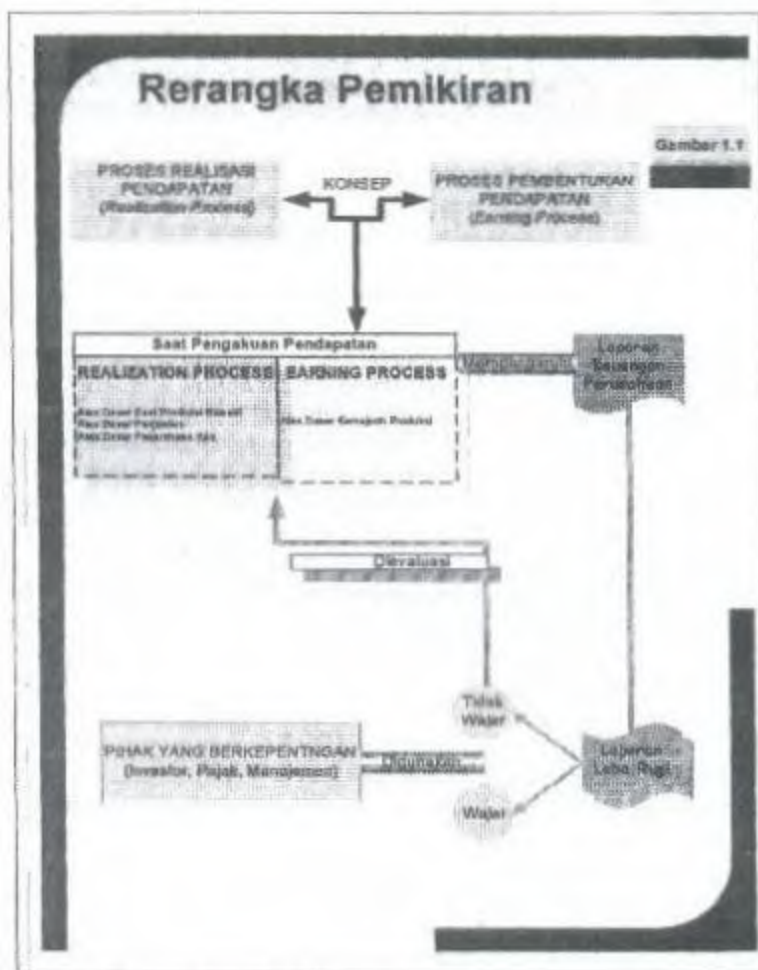
PENDAHULUAN

Dalam pelaporan keuangan, saat pengakuan pendapatan harus ditentukan dengan tepat supaya dapat mengukur pendapatan dengan wajar (*fair*), serta dapat memberikan gambaran laba yang wajar juga. Hal ini dikarenakan pendapatan merupakan salah satu faktor pembentuk laba, disamping biaya. Jadi saat pengakuan pendapatan ini merupakan penentuan yang sangat kritis mengingat kesalahan dalam penentuan ini akan berakibat pada kelayakan laba secara periodik.

Literatur akuntansi (Paton&Littleton,1970) mencatat ada 2 konsep yang berhubungan dengan saat pengakuan pendapatan, yaitu konsep proses realisasi pendapatan (*realization process*) dan proses pembentukan pendapatan (*earning process*). Konsep realisasi adalah suatu konsep yang menyatakan bahwa pendapatan baru dapat terhimpun atau terbentuk setelah produksi selesai dikerjakan dan terjual langsung atau terjual atas dasar kontrak penjualan. Sedangkan konsep pembentukan pendapatan adalah suatu konsep yang menyatakan bahwa pendapatan terbentuk sejalan dengan semua tahap operasi perusahaan.

PT. X adalah salah satu perusahaan konstruksi yang bergerak di bidang real estate. Perusahaan ini mengerjakan proyek berdasarkan nilai kontrak. Kontrak biasanya dikerjakan dalam jangka waktu lebih dari satu tahun. Ataupun kurang dari satu tahun, akan tetapi pada saat pembuatan laporan keuangan, kontrak tersebut bisa saja belum selesai dikerjakan.

Pada kondisi ini, jika perusahaan konstruksi harus mengakui pendapatan pada saat proses produksi diselesaikan, maka akan menghasilkan laba yang tidak wajar. Sebaliknya, jika pendapatan diakui pada saat proses produksi sedang berjalan, perusahaan harus memperhatikan tingkat objektivitasnya. Hal ini menjadi menarik untuk dilakukan evaluasi.



Masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Saat pengakuan pendapatan apakah yang dinilai paling objektif untuk perusahaan konstruksi ?
2. Bagaimana cara perhitungan pendapatan yang dapat digunakan oleh perusahaan konstruksi sehingga dapat memberikan informasi laba yang layak bagi pihak yang berkepentingan ?

Tujuan dalam penelitian ini adalah:

1. Untuk mengevaluasi dan menilai saat pengakuan pendapatan yang objektif untuk perusahaan konstruksi.
2. Untuk mengevaluasi dan menilai cara perhitungan pendapatan yang tepat bagi perusahaan konstruksi sehingga dapat memberikan informasi laba yang layak.

II. RERANGKA TEORITIS

II.1 Konsep Dasar Dan Karakteristik Kualitatif Informasi Akuntansi

II.1.a Konsep Dasar

Konsep dasar yang dimaksudkan adalah konsep dasar di dalam penyusunan standar akuntansi dan praktiknya. Ada bermacam-macam konsep yang diungkapkan oleh beberapa penulis. Tetapi sebagai bahan acuan konsep dasar yang diungkapkan di bawah ini adalah konsep yang diadopsi dari pemikiran Paton and Littleton (1940). Alasan kenapa konsep ini yang diadopsi adalah karena konsep ini sudah cukup jelas di dalam menjelaskan tentang faktor lingkungan dan praktik akuntansi yang berjalan pada masa ini.

Adapun konsep-konsep tersebut adalah sebagai berikut (Suwardjono, 2005:211):

1. Konsep Kesatuan Usaha

Konsep ini menyatakan bahwa dalam akuntansi, perusahaan dipandang sebagai suatu kesatuan usaha atau badan usaha yang berdiri sendiri, bertindak atas namanya sendiri, dan terpisah dari pemilik dan pihak lain yang menanamkan dana dalam perusahaan.

2. Konsep Kontinuitas Usaha

Konsep ini menyatakan bahwa kalau tidak ada tanda-tanda, gejala-gejala atau rencana pasti bahwa suatu perusahaan akan dibubarkan atau dilikuidasi maka dianggap perusahaan akan berlangsung terus menerus sampai waktu yang tidak terbatas.

3. Konsep Kos Sebagai Bahan Olah Akuntansi

Konsep ini menyatakan bahwa bahan olah akuntansi (*the basic subject matter of accounting*) adalah kos yang merupakan jumlah rupiah kesepakatan dalam transaksi pertukaran. Kos merupakan jumlah rupiah yang dicatat pertama kali untuk kemudian diolah lebih lanjut menjadi data dasar dalam penyusunan laporan keuangan.

4. Konsep Kos Berdaya Ikat

Konsep ini menyatakan bahwa kos (sebagai bahan olah akuntansi) bersifat mudah bergerak dan dapat dipecah-pecah atau digabung-gabungkan kembali seakan-akan kos tersebut mempunyai daya saling mengikat antara yang satu dengan lainnya. Dalam gabungan kos yang baru, gabungan tersebut semata-mata merupakan penggabungan berbagai kos yang sebelumnya telah tercatat dalam sistem pembukuan. Jadi, tidak ada nilai baru yang ditambahkan dalam

gabungan kos yang baru tersebut walaupun produk fisik yang diikuti alirannya mempunyai nilai ekonomi yang lebih tinggi.

5. Konsep Upaya Dan Hasil

Konsep ini menyatakan bahwa kos merupakan pengukuran upaya (*effort*) dan pendapatan merupakan pengukuran hasil (*accomplishment*). Laba yaitu selisih antara kos sebagai upaya dan pendapatan sebagai hasil mencerminkan efektifitas manajemen dan merupakan informasi penting bagi pihak yang berkepentingan khususnya mereka yang menyediakan modal dan menanggung resiko akhir. Ukuran efektifitas ini akan tepat apabila hasil dibandingkan dengan upaya yang menimbulkan hasil tersebut.

6. Konsep Bukti Berdaya Uji Dan Objektif

Setiap transaksi keuangan harus didukung oleh bukti transaksi yang kuat dan sah. Bukti transaksi dapat timbul karena adanya transaksi pertukaran antara perusahaan dengan pihak luar (pihak independen) atau karena diciptakan oleh pihak internal perusahaan atas dasar kebijakan dan keadaan pada waktu terjadinya untuk kepentingan operasi perusahaan. Bukti transaksi internal ini adalah bukti transaksi yang biasanya dalam penentuan jumlah rupiah tidak berdasarkan hasil tawar-menawar dengan pihak independen.

7. Konsep Akuntansi Mengakui Adanya Asumsi-Asumsi

Seperti juga bidang pengetahuan yang lain, dalam banyak hal konsep-konsep dasar akuntansi dengan sendirinya merupakan asumsi atau paling tidak didasarkan atas asumsi yang tidak diuji validitasnya dengan pembuktian yang tuntas (*conclusive*) tetapi dianggap mempunyai relevansi dengan tujuan pelaporan keuangan. Asumsi tersebut diperlukan sebagai landasan operasi akuntansi.

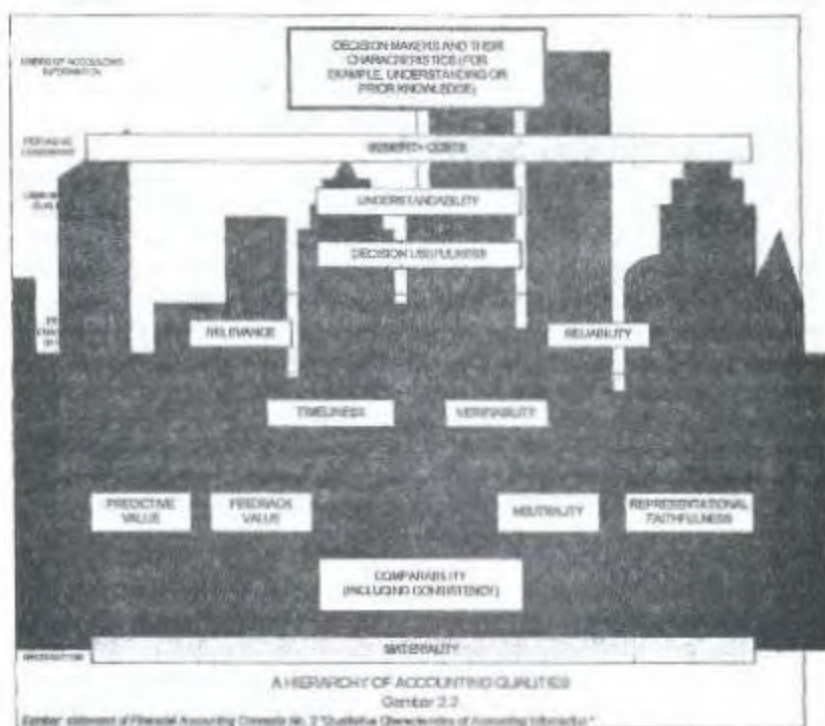
II.1.b. Karakteristik Kualitatif Informasi Akuntansi

Karakteristik kualitatif dari informasi keuangan merupakan sifat atau unsur informasi akuntansi yang membuatnya menjadi berguna. Financial Accounting Standards Boards telah mengidentifikasi karakteristik kualitatif dasar yang menjadikan informasi akan berguna dan karakteristik ini akan ditampilkan dengan jelas pada gambar 2.1.

Karakteristik kualitatif dari informasi Akuntansi tersebut (*SFAC No. 2*), yaitu:

1. Keterpahaman (*Understandability*)
Kemampuan informasi untuk dapat dicerna maknanya oleh pemakai.
2. Materialitas (*Materiality*)
Informasi dipandang material kalau kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomik pemakai yang diambil atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada besarnya pos atau kesalahan yang dinilai sesuai dengan situasi khusus dari kelalaian dalam mencantumkan (*omission*) atau kesalahan dalam mencatat (*misstatement*). Karenanya,

materialitas lebih merupakan suatu ambang batas atau titik pemisah dari pada suatu karakteristik kualitatif pokok yang harus dimiliki agar informasi dipandang berguna.



3. Keterpahaman (*Understandability*)
Kemampuan informasi untuk dapat dicerna maknanya oleh pemakai.
4. Materialitas (*Materiality*)
Informasi dipandang material kalau kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomik pemakai yang diambil atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada besarnya pos atau kesalahan yang dinilai sesuai dengan situasi khusus dari kelalaian dalam mencantumkan (*omission*) atau kesalahan dalam mencatat (*misstatement*). Karena itu, materialitas lebih merupakan suatu ambang batas atau titik pemisah dari pada suatu karakteristik kualitatif pokok yang harus dimiliki agar informasi dipandang berguna.

5. Keterbandingan (*Comparability*)
Kemampuan informasi untuk membantu para pemakai mengidentifikasi persamaan dan perbedaan antara dua perangkat fenomena ekonomik.
6. Keberpautan (*Relevance*)
Kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam membedakan beberapa alternatif keputusan sehingga pemakai dapat dengan mudah menentukan pilihannya.
7. Keterandalan (*Reliability*)
Kemampuan informasi untuk memberikan keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid. Informasi akan menjadi berkurang nilainya kalau orang yang menggunakan informasi meragukan kebenaran atau validitas informasi tersebut. Informasi akan mempunyai nilai yang tinggi kalau pemakai mempunyai keyakinan yang tinggi terhadap kebenaran informasi.
8. Tepat Waktu (*Timeliness*)
Tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada saat dibutuhkan sebelum informasi tersebut kehilangan kekuatan untuk mempengaruhi keputusan.
9. Nilai Balikan (*Feedback Value*)
Kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam mengkonfirmasi dan mengkoreksi harapan-harapan pemakai di masa lalu.
10. Nilai Prediktif (*Predictive Value*)
Kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam meningkatkan probabilitas bahwa harapan-harapan pemakai akan munculan/hasil (*outcomes*) suatu kejadian masa lalu atau datang akan terjadi.
11. Kenetralan (*Neutrality*)
Ketidakberpihakan pada grup tertentu atau ketakberbiasan (*unbiasedness*) dalam perlakuan akuntansi.
12. Keterujian (*Verifiability*)
Kemampuan informasi untuk memberikan keyakinan yang tinggi kepada para pemakai karena tersedianya sarana bagi para pemakai untuk menguji secara independen ketepatan penyimbolan (kebenaran/validitas informasi).
13. Ketepatan Penyimbolan (*Representational Faithfulness*)
Kesesuaian atau kecocokan antara pengukur atau deskripsi (*representasi*) dan fenomena yang diukur atau dideskripsi. Dalam akuntansi, fenomena yang ingin direpresentasi adalah kondisi fisis, kondisi keuangan, dan kegiatan ekonomik badan usaha berupa sumber ekonomik, kewajiban keuangan, dan transaksi atau kejadian yang mengubah sumber ekonomik dan kewajiban tersebut.

II.2 Pendapatan

II.2.a Karakteristik Pendapatan

Suwardjono (2005) menuliskan beberapa karakteristik pendapatan dari definisi pendapatan menurut FASB (*SFAC No.6*), Paton dan Littleton (1970), IAI (SAK,2002), APB (*APB Statement No.4, prg.134*):

1. Aliran masuk atau kenaikan aset (*inflows or other enhancements of assets, the amount of new assets received from customers, flow of funds from the customers, increases in economic benefits, gross increases in assets*).
2. Kegiatan yang merepresentasi operasi utama atau sentral yang menerus (*activities that constitute the entity's ongoing major or central operations, in the course of the ordinary activities, producing goods, delivering goods, rendering services, profit-directed activities*).
3. Pelunasan, penurunan, atau pengurangan kewajiban (*settlements of liabilities, decreases in liabilities, gross decreases in liabilities*).
4. Suatu entitas (*of an entity of an enterprise*).
5. Produk perusahaan (*goods and services, product of the enterprise*).
6. Pertukaran produk (*exchange for the product*).
7. Menyandang beberapa nama atau mengambil beberapa bentuk (*sales, fees, interests, dividends, royalties, and rents*).
8. Mengakibatkan kenaikan ekuitas (*result in increases in equity, change owner's equity*).

II.2.b Proses Pembentukan dan Realisasi Pendapatan

Suwardjono (1989:148) mengungkapkan tentang proses terbentuknya dan terealisasinya pendapatan dengan sangat sistematis dan mudah untuk dimengerti.

1) Proses Pembentukan Pendapatan (*Earning Process*)

Earning process adalah suatu konsep tentang terjadinya pendapatan. Dengan konsep ini, pendapatan dianggap terbentuk dan terhimpun (*earned*) bersamaan dengan seluruh proses berlangsungnya operasi perusahaan (kegiatan produksi, penjualan dan pengumpulan piutang). Jadi, pendapatan dapat dianggap terjadi bersamaan dengan proses akumulasi kos mulai dari permulaan kegiatan produksi sampai kegiatan pengumpulan kas dari pelanggan selesai.

Konsep ini didasarkan pada asumsi bahwa semua kegiatan operasi yang diperlukan dalam rangka mencapai hasil, yang meliputi semua tahap kegiatan produksi, pemasaran maupun pengumpulan piutang (*collection*), memberi sumbangan (*contribution*) terhadap hasil akhir (pendapatan) sesuai dengan perbandingan kos yang terjadi dalam tiap tahap kegiatan tersebut. Dengan asumsi ini maka apabila sejumlah kos untuk objek pendapatan tertentu telah terjadi maka sebenarnya telah terhimpun atau terbentuk sejumlah pendapatan yang besarnya sesuai dengan perbandingan tertentu tersebut. Jadi sebelum

terjadinya penjualan maka pendapatan dianggap sudah terbentuk/terhimpun bersamaan dengan jalannya proses produksi.

Pengujian objektif tentang sudah terbentuknya pendapatan bersamaan dengan kegiatan produksi memang tidak dapat dilakukan secara lugas atau objektif. Akan tetapi karena tujuan perusahaan adalah menghasilkan pendapatan dan selalu ada hubungan antara kos dan pendapatan maka begitu kos diolah maka pendapatan sudah dapat dikatakan mulai terbentuk. Yang perlu dicatat adalah bahwa pendapatan belum terjadi sebelum perusahaan melakukan kegiatan produksi.

2) Proses Realisasi Pendapatan (*Realization Process*)

Dengan konsep realisasi, pendapatan baru terhimpun atau terbentuk setelah produk selesai dikerjakan dan terjual langsung atau terjual atas dasar kontrak penjualan. Berdasarkan konsep ini maka sebenarnya dianggap bahwa proses terhimpunnya pendapatan (*earning process*) dimulai dari fase akhir kegiatan produksi (yaitu pada saat barang atau jasa dikirimkan atau diserahkan ke pelanggan).

Jadi proses pembentukan pendapatan berkaitan dengan fase kegiatan penjualan (distribusi) bukannya berkaitan dengan fase kegiatan produksi. Dengan kata lain pendapatan terhimpun atau terjadi hanya dalam fase kegiatan penjualan.

Kalau pandangan ini diterima maka dengan sendirinya harus ditolak asumsi dasar bahwa semua jenis kos yang diperlukan untuk memperoleh hasil pada dasarnya mempunyai arti ekonomik yang homogen (berkedudukan sama) sebagai pengurang pendapatan. Yang perlu dicatat adalah bahwa kalau kontrak penjualan mendahului produksi barang dan jasa maka pendapatan belum dapat dikatakan terjadi karena belum terjadi proses penghimpunan pendapatan.

Proses realisasi ditandai dengan dua kejadian sebagai berikut:

- Kepastian perubahan produk menjadi potensi jasa yang lain melalui proses penjualan yang sah atau semacamnya (misalnya kontrak penjualan)
- Pengesahan atau validasi transaksi penjualan tersebut dengan diperolehnya aktiva lancar.

II.3 Saat Pengakuan Pendapatan Atas Dasar Kemajuan Produksi

II.3.a Alasan dan Bidang Usahanya

Pendapatan yang diakui atas dasar kemajuan produksi, biasanya dipakai pada perusahaan yang menetapkan harga berdasarkan kontrak. Contoh yang cukup jelas menyangkut produksi atas dasar kontrak dapat kita jumpai dalam perusahaan pembuatan kapal, lokomotif, pembangunan gedung, jalan raya dan perusahaan lainnya yang jangka waktu penyelesaian produk atau jasanya dalam jangka waktu yang lama dan panjang (Suwardjono, 1989:151). Berdasarkan perusahaan-perusahaan yang disebutkan di atas maka penulis mengambil acuan pada perusahaan konstruksi.

Meskipun mengakui pendapatan seiring berjalannya kegiatan produksi tidak memiliki bukti yang cukup objektif untuk diakui, tetapi ada beberapa kondisi khusus yang menjadikan penyimpangan dari standar pengakuan atas dasar penjualan ini dapat diterima karena pendapatan dapat diukur dengan cukup teliti dan meyakinkan atas dasar persentase penyelesaian pembuatan produk (Suwardjono, 1989:150). Pendapat diatas juga didukung oleh PSAK No. 34 (April 2002; par.20) bahwa:

Bila hasil kontrak konstruksi dapat diestimasi secara andal, pendapatan kontrak dan biaya kontrak yang berhubungan dengan kontrak konstruksi harus diakui masing-masing sebagai pendapatan dan beban dengan memperhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak pada tanggal neraca (percentage of completion).

Sehingga sangat dimungkinkan untuk mengakui pendapatan atas dasar kemajuan produksi dengan metoda persentase penyelesaian.

II.3.b Metode Persentase Penyelesaian

Smith and Skousen (1996:231) menuliskan beberapa unsur yang diidentifikasi oleh komite, yang harus ada jika menggunakan metode persentase penyelesaian:

1. Taksiran yang handal dapat dibuat mengenai sejauh mana kemajuan (progress) pendapatan kontrak dan biaya kontrak mendekati penyelesaian.
2. Kontrak itu sendiri harus menetapkan dengan jelas pelaksanaan hak mengenai barang-barang atau jasa-jasa yang akan disediakan dan diterima oleh para pihak yang bersangkutan, konsideran yang akan dipertukarkan, dan cara serta syarat-syarat penyelesaian.
3. Pembeli dapat diharapkan untuk memenuhi kewajibannya menurut kontrak.
4. Kontraktor dapat diharapkan untuk melaksanakan kewajiban sesuai dengan kontrak.

A. Pendekatan Fisik

Pendekatan fisik merupakan suatu pendekatan yang digunakan untuk menentukan besarnya persentase penyelesaian suatu kontrak pemborongan jangka panjang yang sedang dalam pelaksanaan. Ada dua kemungkinan atau cara yang dapat digunakan untuk menetapkan besarnya persentase penyelesaian yang didasarkan pada penyelesaian fisik (Smith & Skousen, 1990: 710), yaitu:

a. Dihitung dengan cara membandingkan unit yang telah dihasilkan dengan total volume kegiatan atau pekerjaan menurut perjanjian kontrak. Cara ini biasanya digunakan untuk jenis kontrak yang setiap kegiatannya atau setiap unit hasilnya dapat diidentifikasi dengan mudah.

b. Ditentukan berdasarkan laporan ahli, yaitu arsitek atau insinyur yang ditugasi untuk mengawasi dan menaksir tingkat kemajuan tingkat kemajuan

pekerjaan. Cara ini biasanya digunakan untuk jenis kontrak yang sulit dalam menspesifikasi unit hasil atau kuantitasnya.

Dua cara di atas bukanlah menunjukkan dua alternatif yang harus dipilih salah satunya, melainkan masing-masing digunakan untuk kondisi tertentu. Kalau model pendekatan fisik yang konvensional diaplikasikan dalam penentuan pendapatan, maka mekanisme perhitungannya secara matematis adalah sebagai berikut (Narsa, 1990):

$$R_n = X_f \times (C+E)$$

Keterangan:

- R_n : pendapatan periode berjalan
- X_f : persentase penyelesaian fisik
- C : kos proyek yang diperkirakan
- E : total laba yang diharapkan

Besarnya X_f , ditetapkan dengan cara ditaksir atau dengan cara membandingkan antara hasil atau kemajuan fisik yang telah dicapai dengan total harga jual kontrak. Selanjutnya, persentase ini akan dikalikan dengan total biaya kontrak untuk menetapkan besarnya beban pada periode berjalan. Apabila hasilnya dibandingkan dengan pendapatan yang diakui maka akan diperoleh besarnya laba kotor.

B. Pendekatan Kos

Menurut Smith & Skousen, 1996:232) pendekatan ini dibuat sehubungan dengan upaya atas kos yang dicurahkan untuk suatu kontrak. Mekanisme perhitungannya sebagai berikut:

$$R_n = X_c \times (C+E)$$

Keterangan:

- X_c : persentase penyelesaian atas dasar kos

Persentase penyelesaian (X_c) adalah biaya yang telah dikeluarkan dibagikan dengan taksiran total kos proyek, kemudian dikalikan dengan 100%.

Menurut Hendriksen (2000:387) pendekatan ini mempunyai dua kesulitan, yang membuat laba periodik yang dihasilkan diragukan:

1. Total kos proyek sulit untuk diestimasi secara akurat. Ini khususnya demikian bila penggalan dan kondisi cuaca tiba-tiba bisa menimbulkan bencana tak terduga. Jika biaya yang sebenarnya dari penyelesaian berbeda dari kos yang diestimasi, laba bersih dari setiap periode akan dipengaruhi.
2. Ini mengasumsikan laba perusahaan diperoleh begitu biaya terjadi. Tetapi bagian penting dari kontribusi perusahaan ini bisa datang dari tahap perencanaan, sebelum biaya besar terjadi. Selanjutnya, banyak biaya melibatkan pekerjaan yang dilaksanakan oleh subkontrak dan bukan

hasil dari kontribusi perusahaan. Suatu alternatif dapat memasukkan hanya biaya-biaya yang tercakup dalam konsep nilai tambah. Tetapi asumsi bahwa setiap dolar dari biaya menghasilkan jumlah pendapatan yang sama menunjukkan bahwa nilai yang ditambahkan oleh perusahaan dihubungkan dengan penggunaan faktor-faktor ekonomi lain, suatu asumsi yang secara konseptual tidak dapat diterima.

III. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif analitis untuk dapat mengevaluasi penerapan saat pengakuan pendapatan terhadap kelayakan laba secara periodik pada perusahaan konstruksi. Data yang dikumpulkan adalah data primer (dari pihak perusahaan) dan data sekunder (dari sumber lain). Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah observasi dan wawancara, serta penelitian kepustakaan (*library research*).

III.1 Rencana Analisis Data

Langkah-langkah yang dilakukan untuk analisis kuantitatif adalah sebagai berikut:

1. Memperoleh data keuangan perusahaan (laba rugi) selama dua tahun untuk satu proyek dan sekaligus metode perhitungan pendapatannya.
2. Membandingkan metode perhitungan pendapatan dengan teori yang diungkapkan.

Pengakuan pendapatan untuk perusahaan konstruksi dapat dilakukan dengan metode persentase penyelesaian. Metode ini memiliki 2 pendekatan. *Pertama* adalah pendekatan kos, yaitu suatu pendekatan yang digunakan untuk menghitung besarnya pendapatan berdasarkan kos yang dicurahkan untuk suatu kontrak.

Formula secara sistematisnya: $R_n = X_c \times (C+E)$

Keterangan:

R_n : pendapatan periode berjalan

X_c : persentase penyelesaian atas dasar kos

C : kos proyek yang diperkirakan

E : total laba yang diharapkan

Kedua adalah pendekatan secara fisik, yaitu suatu pendekatan yang digunakan untuk menghitung besarnya pendapatan berdasarkan persentase penyelesaian fisik kontrak.

Formula secara sistematisnya: $R_n = X_f \times (C+E)$

Keterangan:

X_f : persentase penyelesaian fisik

3. Langkah terakhir yang dilakukan adalah mengambil pendapat dari hasil perbandingan. Apabila terdapat kekurangan atau penyimpangan yang dilakukan perusahaan, maka penulis dapat memberikan saran-saran perbaikan yang dianggap perlu.

IV. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

IV.1 Persentase Pembayaran

Pembayaran dilakukan berdasarkan termin dari prestasi pengerjaan proyek di lapangan. Adapun tahapan pembayarannya sebagai berikut:

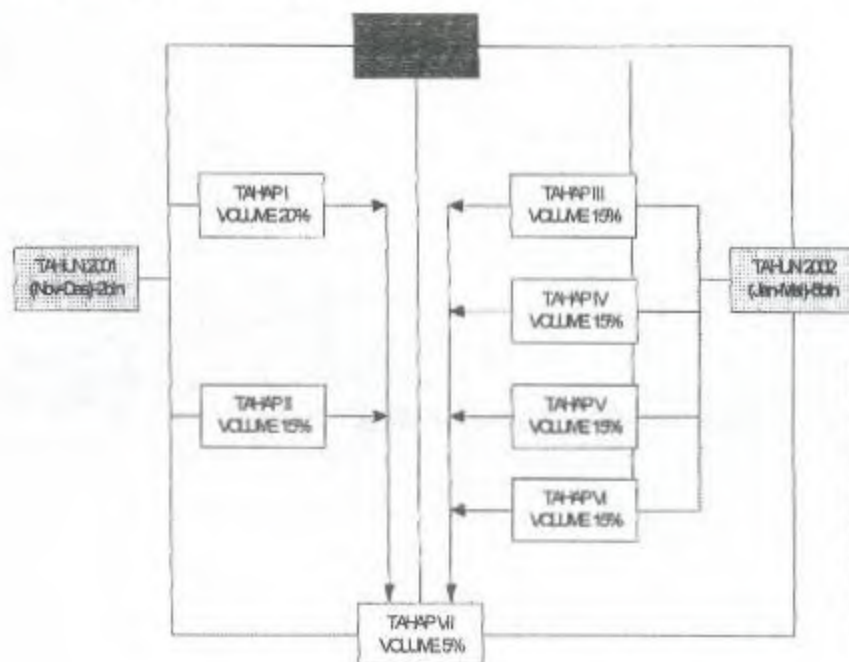


DIAGRAM 1
KOMPOSISI UNIT PEKERJAAN DAN TINGKAT PENYELESAIAN

IV.2 Jenis Biaya

TABEL 4.1
PENGALOKASIAN BIAYA DALAM PROYEK
(dalam rupiah)

No.	Elemen Biaya	Biaya yang Terjadi			
		2001(Nov-Des)		2002(Jan-Mei)	
		Jumlah	%	Jumlah	%
I	PEKERJAAN PERSIAPAN	6,212,500	1.87		
II	PEKERJAAN TANAH DAN PONDASI	22,296,394	6.71		

III	PEKERJAAN BETON DAN DINDING				
III.1	Pekerjaan Beton dan Dinding L.t.1	52,206,538	15.7		
III.2	Pekerjaan Beton dan Dinding L.t.2			47,195,160	14.19
IV	PEKERJAAN ATAP DAN KUDA-KUDA & KONSOL L.T.1 & 2			22,854,928	6.87
V	PEKERJAAN PLAFOND				
V.1	Pekerjaan Plafond L.t.1			7,859,856	2.36
V.2	Pekerjaan Plafond L.t.2			8,416,883	2.53
VI	PEKERJAAN KERAMIK LANTAI				
VI.1	Pekerjaan Keramik L.t.1			23,537,983	7.08
VI.2	Pekerjaan Keramik L.t.2			11,942,600	3.59
VII	PEKERJAAN INSTALASI LISTRIK			8,001,200	2.41
VIII	PEKERJAAN INSTALASI AIR BERSIH DAN KOTOR			9,604,725	2.89
IX	PEKERJAAN CAT				
IX.1	Pekerjaan Cat L.t.1			7,914,342	2.38
IX.2	Pekerjaan Cat L.t.2			6,527,795	1.96
X	PEKERJAAN KUSEN, DAUN PINTU < JENDELA DAN KACA			49,327,596	14.84
XI	PEKERJAAN KUNCI DAN GANTUNGAN			3,537,050	1.06
XII	PEKERJAAN SANITAIR DAN KERAMIK KM/WC + DAPUR + R.CUCI				
XII.1	Pekerjaan Sanitair dan Keramik KM/WC Pembantu L.t.1			1,105,300	0.39
XII.2	Pekerjaan Sanitair dan Keramik KM/WC Keluarga L.t.1			5,975,505	1.8
XII.3	Pekerjaan Sanitair dan Keramik KM/WC Utama L.t.2			7,034,543	2.12
XII.4	Pekerjaan Sanitair dan Keramik KM/WC Utama L.t.2			5,975,505	1.8
XII.5	Pekerjaan Dapur Kotor L.t.1			1,974,865	0.59
XIII	PEKERJAAN LAIN-LAIN			22,792,295	6.85
	TOTAL	80,715,432	24	251,778,131	76

Laba = 8% x Rp332.493.561 = Rp26.599.485

Total Pendapatan : Rp332.493.561 + Rp26.599.485 = Rp359.093.046

IV.3 Saat Pengakuan Pendapatan

Literatur akuntansi (Suwardjono:1989) mencatat ada 4 (empat) saat pengakuan pendapatan, yaitu atas dasar kemajuan produksi, atas dasar saat produksi selesai, atas dasar penjualan, dan atas dasar penerimaan kas. Pengakuan pendapatan atas dasar saat produksi selesai, penjualan, dan penerimaan kas dilandasi oleh konsep *realization process*. Menurut Suwardjono konsep ini mengakui pendapatan mulai dari fase akhir kegiatan

produksi (yaitu pada saat barang atau jasa dikirim atau diserahkan ke pelanggan). Sedangkan pengakuan pendapatan atas dasar produksi selesai dilandasi oleh konsep *earning process*. Konsep ini mengakui pendapatan mulai dari permulaan kegiatan produksi sampai kegiatan pengumpulan kas.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan No.34 (2000) perusahaan konstruksi mengakui pendapatan atas dasar kemajuan produksi dengan menggunakan metode persentase penyelesaian. Smith & Skousen (1996) menyatakan bahwa saat pengakuan pendapatan atas dasar kemajuan produksi dengan metode persentase penyelesaian dapat diukur dengan 2 (dua) pendekatan, yaitu pendekatan fisik, pendekatan kos. Kedua pendekatan ini mempunyai perbedaan di dalam melakukan pengukuran pendapatan. Perbedaan di dalam pengukurannya dapat kita lihat pada tabel 4.2 dan tabel 4.3 yang telah disajikan.

IV.4 Perhitungan Pendapatan

IV.4.a Pendekatan Fisik

Berdasarkan data pada perjanjian kontrak perusahaan, maka persentase penyelesaiannya sebagai berikut:

- Tahun 2001 (Nov-Des) : Tahap I (20%), Tahap II (15%)
- Tahun 2002 (Jan-Mei) : Tahap III (15%), Tahap IV (15%), Tahap V (15%), Tahap VI (15%), Tahap VII (15%)

Formula yang digunakan dalam pendekatan ini adalah:

$$R_n = X_f \times (C+E)$$

Keterangan:

R_n : pendapatan periode berjalan

X_f : persentase penyelesaian fisik

C : biaya proyek yang diperkirakan

E : total laba yang diharapkan

Perhitungannya sebagai berikut:

TABEL 4.2
PENGAKUAN PENDAPATAN: METODE PERSENTASE
PENYELESAIAN PENDEKATAN FISIK

PENYELESAIAN		PERHITUNGAN	JUMLAH
Tahun	Tahap		
2001 (Nov-Des)	I	Pendapatan: 20% (Rp 332.493.561 + Rp 26.599.485) Biaya: 20% (Rp 332.493.561) <i>Laba Kotor</i>	Rp 71,818,609 Rp 66,498,712 Rp 5,319,897
	II	Pendapatan: 15% (Rp 332.493.561 + Rp 26.599.485)	Rp 53,863,957

		Biaya: 15% (Rp 332.493.561)	Rp 49.874.034
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 3.989.923</i>
	III	Pendapatan: 15% (Rp 332.493.561+ Rp 26.599.485)	Rp 53.863.957
		Biaya: 15% (Rp 332.493.561)	Rp 49.874.034
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 3.989.923</i>
	IV	Pendapatan: 15% (Rp 332.493.561+ Rp 26.599.485)	Rp 53.863.957
		Biaya: 15% (Rp 332.493.561)	Rp 49.874.034
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 3.989.923</i>
2002 (Jan-Mei)	V	Pendapatan: 15% (Rp 332.493.561+ Rp 26.599.485)	Rp 53.863.957
		Biaya: 15% (Rp 332.493.561)	Rp 49.874.034
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 3.989.923</i>
	VI	Pendapatan: 15% (Rp 332.493.561+ Rp 26.599.485)	Rp 53.863.957
		Biaya: 15% (Rp 332.493.561)	Rp 49.874.034
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 3.989.923</i>
	VII	Pendapatan: 5% (Rp 332.493.561+ Rp 26.599.485)	Rp 17.954.652
		Biaya: 5% (Rp 332.493.561)	Rp 16.624.678
		<i>Laba Kotor</i>	<i>Rp 1.329.974</i>

Ayat Jurnal yang dibutuhkan:

	2001	2002
<u>Untuk mencatat kos konstruksi</u>		
Konstruksi dalam pelaksanaan	116.372.746	216.120.814
Bahan-bahan, kas, dll	116.372.746	216.120.814
<u>Untuk mencatat kemajuan faktur</u>		
Piutang dagang	125.682.566	233.410.480
Faktur atas kemajuan kontrak	125.682.566	233.410.480
<u>Untuk mencatat pada saat</u>		
<u>Uang diterima</u>		
Kas	125.682.566	233.410.480
Piutang usaha	125.682.566	233.410.480
<u>Untuk mengakui pendapatan</u>		
<u>dan laba kotor</u>		
Konstruksi dalam proses (laba kotor)	9.309.820	17.289.666
Biaya konstruksi	116.372.746	216.120.814
Pendapatan	125.682.566	233.410.480
<u>Untuk mencatat persetujuan</u>		
<u>akhir kontrak</u>		
Faktur atas kemajuan kontrak		359.093.046

Konstruksi dalam pelaksanaan

359.093.046

IV.4.b Pendekatan Kos

Formula yang digunakan dalam pendekatan ini adalah:

$$R_n = X_c \times (C+E)$$

Keterangan:

Xc : persentase penyelesaian atas dasar kos

Perhitungannya sebagai berikut:

$$\% \text{ Penyelesaian (Xc)} = \frac{\text{Biaya yang telah dikeluarkan}}{\text{Taksiran Total Kos Proyek}} \times 100 \text{ persen}$$

$$\otimes \text{ Thn. 2001 (Nov-Des): \% Penyelesaian (Xc)} = \frac{\text{Rp}80.715.432}{\text{Rp}332.493.561} \times 100\% = 24\%$$

$$\otimes \text{ Thn. 2002 (Jan-Mei): \% Penyelesaian (Xc)} = \frac{\text{Rp}251.778.131}{\text{Rp}332.493.561} \times 100\% = 76\%$$

TABEL 4.3
PENGAKUAN PENDAPATAN: METODE PERSENTASE
PENYELESAIAN PENDEKATAN KOS

TAHUN	PERHITUNGAN	JUMLAH
2001 (Nov-Des)	Pendapatan: 24% (Rp 332.493.561 + Rp 26.599.485)	Rp 86,182,331
	Biaya: 24% (Rp 332,493,561)	Rp 80,715,432
	Laba Kotor	Rp 5,466,899
2002 (Jan-Mei)	Pendapatan: 76% (Rp 332.493.561 + Rp 26.599.485)	Rp 272,910,715
	Biaya: 76% (Rp 332,493,561)	Rp 251,778,131
	Laba Kotor	Rp 21,132,584

Ayat jurnal yang dibutuhkan:

	2001	2002
<u>Untuk mencatat kos konstruksi</u>		
Konstruksi dalam pelaksanaan	80.715.432	251.778.131
Bahan-bahan, kas, dll	80.715.432	251.778.131
<u>Untuk mencatat kemajuan faktur</u>		
Piutang dagang	86.182.331	272.910.715
Faktur atas kemajuan kontrak	86.182.331	272.910.715
<u>Untuk mencatat pada saat</u>		
<u>Uang diterima</u>		
Kas	86.182.331	272.910.715
Piutang usaha	86.182.331	272.910.715
<u>Untuk mengakui pendapatan</u>		
<u>Dan laba kotor</u>		
Konstruksi dalam proses (laba kotor)	5.466.899	21.132.584
Hutang konstruksi	80.715.432	251.778.131
Pendapatan	86.182.331	272.910.715
<u>Untuk mencatat persetujuan</u>		
<u>Akhir kontrak</u>		
Faktur atas kemajuan kontrak		359.093.046
Konstruksi dalam pelaksanaan		359.093.046

IV.4.c Perbandingan Pendekatan Fisik dan Kos

TABEL 4.4

PERBANDINGAN HASIL PERHITUNGAN LABA

TAHUN	PENDEKATAN FISIK	PENDEKATAN KOS
2001 (Nov-Des)	Rp 9,309,820	Rp 5,466,899
2002 (Jan-Mei)	Rp 17,289,666	Rp 21,132,584
JUMLAH	Rp 26,599,486	Rp 26,599,483

IV.5 Analisa Hasil Perbandingan

Hasil perbandingan kedua pendekatan yang disajikan dalam tabel 4.8 menunjukkan perbedaan komposisi laba, walaupun menunjukkan hasil akhir yang sama. Pada *tahun pertama*, pendekatan fisik dan pendekatan kos menghasilkan laba masing-masing sebesar Rp9,309,820 dan Rp5,466,899. Sedangkan pada *tahun kedua*, pendekatan fisik, dan pendekatan kos, menghasilkan laba masing-masing sebesar Rp17,289,666, dan Rp21,132,584.

Laba yang dihasilkan menunjukkan perbedaan yang cukup besar antara pendekatan fisik dengan pendekatan kos. Hal ini terjadi karena persentase pengerjaan yang ditetapkan/ditaksir 35% di tahun pertama (fisik), ternyata pada kenyataannya hanya mampu dikerjakan sebesar 24% saja. Tetapi di tahun kedua persentase pengerjaan yang ditetapkan/ditaksir 65% , ternyata pada kenyataannya dapat dikerjakan sebesar 76%. Jadi karena perbedaan prestasi yang ditaksir dengan kenyataan maka laba yang dihasilkan juga terjadi perbedaan secara komposisinya saja. Dan hal ini tidak berpengaruh terhadap analisa yang dilakukan terhadap kedua pendekatan ini.

Apabila persentase pekerjaan secara fisik dapat ditaksir dengan tepat oleh para ahli (co.koordinator proyek), maka nilai laba yang dihasilkan juga tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan (berarti) secara komposisi. Untuk mengetahui dengan jelas penerapan dari kedua pendekatan ini, maka analisa kedua pendekatan ini dapat dilakukan sebagai berikut:

IV.5.a Pendekatan Fisik

Tabel 4.3 memberikan gambaran pengukuran pendapatan di dalam praktiknya. Pada *tahun pertama*, perusahaan menunjukkan prestasi pekerjaan sebesar 35% dengan nilai pendapatan sebesar Rp125,682,566. Pada tahun ini perusahaan mengeluarkan biaya yang sesungguhnya sebesar Rp80,715,432 (tabel 4.1) dan menghasilkan laba sebesar Rp9,309,820 (tabel 4.8). *Tahun kedua* perusahaan menunjukkan prestasi pekerjaan sebesar 65% dengan nilai pendapatan sebesar Rp233,410,480. Pada tahun ini perusahaan mengeluarkan biaya yang sesungguhnya sebesar Rp251,778,131 (tabel 4.1) dan menghasilkan laba sebesar Rp17,289,666 (tabel 4.4). Hasil kumulatif dari laba yang dihasilkan sama dengan nilai kontraknya (hal ini diasumsikan harga tidak terjadi perubahan).

Argumen yang dapat diberikan di dalam mendukung penggunaan pendekatan ini sebagai berikut:

1. Pendekatan ini mengakui pendapatan mulai dari permulaan produksi sampai selesai produksi. Suwardjono (1989:148) menyatakan bahwa konsep *earning process* menjelaskan bahwa pendapatan sudah terbentuk dan terhimpun bersamaan dengan seluruh proses berlangsungnya operasi perusahaan (kegiatan produksi, penjualan, dan pengumpulan piutang). Berdasarkan konsep ini maka pendekatan secara fisik dapat dijadikan salah satu acuan di dalam praktik untuk perusahaan konstruksi.

2. Usaha yang dilakukan perusahaan didasarkan pada prestasi pekerjaan di lapangan (fisik). Artinya prestasi pekerjaan di lapangan dapat mengindikasikan usaha yang dilakukan oleh perusahaan. Suwardjono (1989:50) menyatakan bahwa di dalam konsep penanding, pengukuran pendapatan harus sesuai dengan usaha yang telah terjadi. Pendekatan fisik mengacu dengan jelas kepada konsep penanding tersebut. Jadi berdasarkan pendekatan ini maka pendapatan yang dihasilkan sesuai dengan usaha yang telah terjadi (kos yang terjadi diwakilkan dengan prestasi pekerjaan di lapangan).
3. Apabila nilai kontrak dan persentase penyelesaian fisik dapat ditaksir dengan tepat maka pendekatan ini akan menciptakan laba secara periodik yang sangat akurat. Nilai kontrak yang tepat dapat dibuat berdasarkan pengalaman (data/dokumen yang memadai) atau pihak perusahaan mempunyai supplier yang telah menyetujui harga bahan baku sesuai dengan anggaran yang telah dibuat sebelum proyek tersebut dikerjakan.

Ketiga argumen ini memberikan dukungan untuk dapat menggunakan pendekatan fisik di dalam praktik perusahaan konstruksi.

Tetapi ada argumen yang mengungkapkan bahwa nilai laba yang dihasilkan dengan menggunakan pendekatan ini kurang menghasilkan nilai yang representatif (mewakili). Analisa yang diberikan sebagai berikut:

1. Pendekatan ini mendasarkan diri pada nilai kontrak yang telah disepakati sebelum proses produksi dikerjakan. Menurut SAK No. 34 (2000) nilai kontrak adalah nilai taksiran berdasarkan anggaran yang dibuat oleh pihak perusahaan. Padahal belum tentu total kos taksiran ini sama dengan total biaya yang direalisasikan. Pendapat ini didukung oleh Hendriksen (2000:387).
2. Pendekatan ini akan menjadi sangat lemah apabila persentase prestasi penyelesaian proyek (fisik) ditentukan secara sembarangan oleh mandor lapangan atau tidak dilakukan oleh tenaga ahli. Apabila hal ini terjadi maka secara otomatis akan mempengaruhi pengukuran pendapatan yang dilakukan karena persentase prestasi penyelesaian proyek tersebut dijadikan dasar di dalam mengukur pendapatannya (lihat formula matematis).

IV.5.b Pendekatan Kos

Pendekatan ini jika dibandingkan dengan pendekatan fisik maka hanya memiliki perbedaan di dalam hal menekan "apa yang seharusnya diindikasikan sebagai upaya".

Tabel 4.3 menyajikan pengukuran pendapatan dengan menggunakan pendekatan kos secara lebih jelas. Tahun pertama persentase biaya yang terjadi sebesar 24% (pendapatan: Rp86,182,331), dengan nilai biaya yang terjadi sebesar Rp80,715,432, dan nilai laba sebesar Rp5,466,899. Sedangkan pada

tahun kedua persentase biayanya sebesar 76% (pendapatan: Rp272,910,715), dengan nilai biaya yang terjadi sebesar Rp251,778,131, dan nilai laba sebesar Rp21,132,584. Hasil kumulatif laba yang dihasilkan sama dengan nilai kontrak.

Argumen yang dapat diberikan di dalam mendukung penggunaan pendekatan ini sebagai berikut:

1. Pendekatan ini mengakui pendapatan mulai dari permulaan produksi sampai selesai produksi. Konsep *earning process* menyatakan bahwa pendapatan sudah terbentuk dan terhimpun bersamaan dengan seluruh proses berlangsungnya operasi perusahaan (kegiatan produksi, penjualan, dan pengumpulan piutang). Berdasarkan konsep ini maka pendekatan kos dapat dijadikan salah satu acuan di dalam praktik untuk perusahaan konstruksi.
2. Usaha yang dilakukan perusahaan didasarkan pada persentase biaya yang telah terjadi. Artinya persentase biaya yang terjadi dapat mengindikasikan usaha yang dilakukan oleh perusahaan. Suwardjono (1989:50) menyatakan bahwa di dalam konsep penanding, pengukuran pendapatan harus sesuai dengan usaha yang telah terjadi. Pendekatan biaya mengacu dengan jelas kepada konsep penanding tersebut. Jadi, berdasarkan pendekatan ini maka pendapatan yang dihasilkan sesuai usaha yang telah terjadi (diwakilkan dengan persentase biaya yang terjadi).
3. Apabila nilai kontrak dapat ditaksir dengan tepat maka pendekatan ini akan menciptakan laba secara periodik yang sangat akurat. Nilai kontrak yang tepat dapat dibuat berdasarkan pengalaman (data/dokumen yang memadai) atau pihak perusahaan mempunyai supplier yang telah menyetujui harga bahan baku sesuai dengan anggaran yang telah dibuat sebelum proyek tersebut dikerjakan.

Ketiga argumen ini memberikan dukungan untuk menggunakan pendekatan kos di dalam praktik perusahaan konstruksi.

Tetapi ada argumen yang mengungkapkan bahwa nilai laba yang dihasilkan dengan menggunakan pendekatan ini kurang menghasilkan nilai yang representatif (mewakili). Analisa yang diberikan sebagai berikut:

1. Persentase biaya dihasilkan dari biaya yang terjadi dibagi dengan total taksiran kos proyek (berdasarkan formula matematis). Pendekatan ini juga memiliki unsur yang bersifat taksiran atau masih mendasarkan diri kepada nilai kontrak di dalam mengukur persentase biayanya. Hal ini akan mengakibatkan laba yang dihasilkan tidak mewakili (representatif) jika nilai taksiran tersebut jauh berbeda dengan nilai realisasinya.
2. Pendekatan kos sama dengan pendekatan fisik yang mendasarkan diri pada nilai kontrak yang telah disepakati sebelum proses produksi dikerjakan. Menurut SAK No. 34 (2000) nilai kontrak adalah nilai taksiran berdasarkan anggaran yang dibuat oleh pihak perusahaan. Padahal belum

tentu total kos taksiran (nilai kontrak) ini sama dengan total biaya yang direalisasikan. Pendapat ini juga didukung oleh Hendriksen (2000:387). Hasil evaluasi terhadap pendekatan kos ini mengasumsikan bahwa total kos taksiran sama dengan total biaya sesungguhnya. Akan tetapi, jika biaya yang sesungguhnya terjadi lebih besar dari kos taksiran maka akan dibebankan sebagai biaya pada periode berjalan. Pendapat ini didukung oleh SAK No. 34 paragraf 34&35.

V. SIMPULAN

Ada beberapa simpulan yang dapat diambil dari evaluasi yang dilakukan terhadap saat pengakuan dan pengukuran pendapatan pada perusahaan konstruksi. Adapun simpulannya sebagai berikut:

1. Saat pengakuan pendapatan yang paling tepat untuk perusahaan konstruksi adalah atas dasar kemajuan produksi dengan metode persentase penyelesaian.
2. Metode persentase penyelesaian dapat diukur dengan 2 (dua) pendekatan, yaitu pendekatan fisik dan pendekatan kos. PT. X mengakui pendapatannya dengan menggunakan pendekatan fisik.
3. Pendekatan fisik dan pendekatan kos berdasarkan diri pada nilai kontrak (total nilai taksiran). Jadi apabila pihak perusahaan dapat mengestimasi nilai kontrak dengan sangat akurat maka kedua pendekatan ini dapat digunakan dan akan menghasilkan laba secara periodik yang wajar pada perusahaan konstruksi. Karena kelemahan dari kedua pendekatan ini hanya terdapat pada pengestimasian nilai kontrak.
4. Pendekatan fisik lebih dapat menghasilkan laba yang wajar karena pendekatan ini hanya satu kali berdasarkan diri pada nilai kontrak, yaitu pada saat persentase prestasi pekerjaan lapangan harus dikalikan dengan nilai kontrak (berdasarkan formula matematis). Sedangkan pendekatan kos berdasarkan diri pada nilai kontrak sebanyak dua kali, yaitu pada saat mengukur persentase penyelesaian dan pada saat persentase penyelesaian harus dikalikan kembali kepada nilai kontrak (berdasarkan formula matematis).

Daftar Pustaka

- Belkaoui-Ahmed Riahi (2001). *Teori Akuntansi*. Buku dua. Edisi Keempat. Jakarta: Salemba Empat. 123-128
- FASB (1978). *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concept No.1
- Harapan, Sofyan S. (2003). *Teori akuntansi*. Edisi Revisi. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.

- Hendriksen, Eldon S. dan Van Breda, Michael F. (2000). *Teori Akuntansi*. Edisi Kelima. Interaksara. Batam Center. 374-406.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2002). *Standar Akuntansi Keuangan*. PSAK. No. 23: *Pendapatan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2002). *Standar Akuntansi Keuangan*. PSAK. No. 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Narsa, I Made (1990). *Pendekatan Integrasi dengan Basis Biaya Elementer: Alternatif Pengakuan Pendapatan dalam Konstruksi Jangka Panjang*. Jurnal. Malang: Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
- Paton, W. A. dan Littleton A. C. (1970). *An Introduction To Corporate Accounting Standards*. Fourteenth Printing. American Accounting Association. 46-64.
- Smith Jay M. dan Skousen K. Fred (1996). *Akuntansi Intermediate*. Edisi Kesembilan. Jilid Kedua. Erlangga.
- Suwardjono (2005). *Teori Akuntansi-Perekayasaan Akuntansi Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.
- Tjahyadi Bambang dan Dewantoro D. *Akuntansi Untuk Industri Konstruksi Di Indonesia*. PAU (Pusat Antar Universitas). Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Woelfel Charles J. (1997). *Memantau Kesehatan Perusahaan Melalui Laporan Keuangan*. Cetakan Kedua. Jakarta: Abdi Tandur.