

MAJALAH ILMIAH
WARTA DHARMAWANGSA

Penerbit
Universitas Dharmawangsa
Medan

Penanggung Jawab
Kusbiyanto, SH, M.Hum
(Rektor)

Pimpinan Redaksi
Des. Soiman, MA

Wakil Pimpinan Redaksi
H. Suparman, SH

Sekretaris Redaksi
Tarrizi, S.Sos

Dewan Pakar

H. Sanwani Nasution, SH
Prof. Dr. H. M. Hasbellah Thahib, MA
Prof. Dr. H. M. Arif Nst, MA
Prof. Dr. Suardi Lubis, MS
Prof. Dr. RM. H. Sutarindyo Hacılawit, SH
Dr. Lahiruddin Lubis, MS
Dr. H. Yuris Danilwan, SE, M.Si
Ir. Azwar Hamid, M.Sc

Staf Redaksi
Jhon Simon, S.Sos, M.Si
M. Aznawi, SE
Rabiatun, S.Pd

Sirkulasi
Dra. Farida Hanum Nasution
H. Muzakkir, SE
Tri Hastuti, SH

TEMA UNGGULAN :

**PENGARUH PENGETAHUAN ANGGOTA DEWAN TENTANG
ANGGARAN TERHADAP PENGAWASAN KEUANGAN
DAERAH DENGAN PARTISIPASI MASYARAKAT,
TRANSPARANSI KEBLIKHAAN PUBLIK DAN
PENDIDIKAN/PELATIHAN
SEBAGAI VARIABEL
MODERATING**



Alamat Redaksi :

UNIVERSITAS DHARMAWANGSA

Jl. K.L. Yos Sudarso No. 224 Medan - Sumatera Utara

Telp. (061) 6613785 Fax. (061) 6615190

<http://www.dharmawangsa.ac.id>

E-mail : univ@dharmawangsa.ac.id

DAFTAR ISI

Pengantar Redaksi	i
Daftar Isi	ii
Pengaruh Pengetahuan Anggota Dewan Tentang Anggaran Terhadap Pengawasan Keuangan Daerah Dengan Partisipasi Masyarakat, Transparansi Kebijakan Publik Dan Pendidikan/ Pelatihan Sebagai Variabel Moderating	1
<i>Oleh : Nusirwan</i>	
Reorientasi Sosiologi Di Indonesia	22
<i>Oleh : Jhon Simon</i>	
Krisis Keuangan (<i>Gejolak, Kondisi Pasar Uang Dan Kebijakan</i>)	30
<i>Oleh : Ardi Ermatow</i>	
Konversi Hutan Bakau Menjadi Lahan Tambak Terhadap Sosial Ekonomi Masyarakat	39
<i>Oleh : Budi Utomo</i>	
Keterkaitan Faktor-Faktor Hereditas Dan Sosial Terhadap Pembentukan Kesehatan Mental	54
<i>Oleh : Zainun</i>	
Penerapan Pendekatan Fisik Dan Biaya Secara Kombinasi Dan Integral Dalam Menutupi Kelemahan-Kelemahan Metode Pengakuan Pendapatan Konvensional	62
<i>Oleh : Amran Manuring</i>	
Pengaruh Gizi Terhadap Hipertensi Dan Program Penanggulangannya	80
<i>Oleh : Fatma Tresno Ingtyas</i>	

PENERAPAN PENDEKATAN FISIK DAN BIAYA SECARA KOMBINASI DAN INTEGRAL DALAM MENUTUPI KELEMAHAN-KELEMAHAN METODE PENGAKUAN PENDAPATAN KONVENSIONAL.

Oleh : Amran Manurung

Abstrak

Penulisan makalah ini bertujuan untuk mengetahui penerapan pendekatan fisik dan biaya secara kombinasi dan integral dalam menutupi kelemahan-kelemahan metode pengakuan pendapatan konvensional. Untuk menutupi kelemahan-kelemahan metode pengakuan pendapatan konvensional, dapat dipergunakan pendekatan integrasi, yaitu penerapan pendekatan fisik dan biaya secara kombinasi atau integral. Dengan prosedur sebagai berikut: (a) Persentase penyelesaian yang dipergunakan dihitung berdasarkan kemajuan fisik pekerjaan, baik yang dapat dihitung maupun dilaksir oleh ahlinya, (b) Biaya yang dibebankan pada periode berjalan adalah biaya aktual dan (c) Dasar pengukuran pendapatan adalah biaya elementer, yaitu mempergunakan semua elemen-elemen biaya yang sudah terpakai dalam proyek atau pekerjaan. Hasil pengukuran pendapatan dengan mempergunakan pendekatan integrasi memberikan gambaran yang lebih layak dan wajar jika dibandingkan dengan pendekatan konvensional, sehingga informasi yang disajikan lebih usefulness.

Kata kunci : pendekatan fisik, pendekatan biaya dan pendapatan konvensional

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang

Usaha untuk memenangkan posisi dan mengembangkan usaha berhubungan erat dengan faktor-faktor eksternal. Dalam hubungan ini perusahaan berkewajiban untuk memberikan informasi mengenai keadaan keuangan perusahaan kepada para pemakai, khususnya para investor dan kreditor melalui laporan keuangan. Tujuannya adalah untuk membantu mereka dalam proses pengambilan keputusan ekonomik.

Laporan keuangan merupakan bagian utama dari pelaporan keuangan, yang di dalamnya terdiri dari beberapa elemen, antara lain yang relevan dengan penulisan makalah ini adalah laporan laba-rugi. Biasanya, yang menjadi pusat perhatian dalam laporan laba-rugi ini adalah angka-angka (pendapatan, beban dan laba) yang dihasilkan melalui suatu proses pengukuran. Supaya angka-angka tersebut lebih informatif dan tidak bias, maka haruslah disajikan secara layak dan wajar.

Pendapatan merupakan salah satu unsur utama dalam laporan laba-rugi, yang besarnya dinyatakan dengan angka. Selama ini dalam perusahaan konstruksi untuk mengukur besarnya angka tersebut, digunakan: 1) metode kontrak selesai terutama untuk kontrak yang berjangka waktu pendek atau kontrak yang memiliki tingkat ketidakpastian yang cukup tinggi dan 2) metode persentase penyelesaian. Metode persentase penyelesaian, mempunyai dua pendekatan yaitu pendekatan fisik dan pendekatan biaya. Dua pendekatan tersebut telah menghasilkan angka-angka yang menurut penulis kurang layak dan wajar, sehingga kurang representatif untuk periode berjalan. Kalau demikian halnya, maka informasi yang disajikan akan menyesatkan para pengambil keputusan. Kondisi ini merupakan masalah yang harus dicari pemecahannya.

Apabila digunakan pendekatan fisik untuk mengakui pendapatan dalam periode berjalan, maka besarnya angka yang dilekatkan pada pendapatan semata-mata hanya didasarkan pada kemajuan fisik (hasil yang telah dicapai) tanpa memperhatikan besarnya biaya atau usaha yang telah dicurahkan atau dikeluarkan untuk proyek dalam periode berjalan. Sebaliknya, apabila digunakan pendekatan biaya maka besarnya pendapatan yang diakui untuk periode berjalan semata-mata hanya didasarkan pada besarnya biaya dan usaha yang telah dicurahkan atau dikeluarkan tanpa mengkaitkannya dengan kondisi fisik atau hasil yang sebenarnya pada periode berjalan. Dua kasus ini dengan jelas memperlihatkan bahwa tidak ada proses *matching* antara pendapatan dengan beban dalam arti hubungan sebab akibat dan korelasi positif. Akibatnya pendapatan yang disajikan tidak mencerminkan *performance*

perusahaan, karena apa yang dilaporkan tidak sesuai dengan prestasi yang sebenarnya.

Di samping kelemahan-kelemahan yang sudah disebutkan di atas, sebenarnya ada banyak kelemahan lainnya seperti disebutkan dalam literatur-literatur akuntansi saat ini oleh karena itu kelemahan-kelemahan tersebut tidak penulis sebutkan lagi. Namun menurut pengamatan penulis masih ada satu kelemahan yang sangat besar pengaruhnya terhadap kelayakan dan kewajaran besarnya angka pendapatan yang selama ini belum pernah disinggung. Kelemahan yang dimaksud adalah mengenai basis perhitungan untuk menentukan besarnya pendapatan yang harus diakui dalam periode berjalan. Basis yang digunakan adalah harga jual proyek dan total biaya proyek menurut kontrak.

Cara seperti ini kurang rasional karena apabila kita amati, bahwa proyek-proyek yang besar kenyataannya memakan waktu penyelesaian yang cukup panjang bahkan ada yang bertahun-tahun, serta menggunakan elemen-elemen biaya yang jumlahnya banyak. Elemen-elemen biaya tersebut tidak dikeluarkan secara sekaligus mulai dari awal kontrak melainkan pengeluarannya setahap demi setahap sejalan dengan kemajuan proyek. Dengan demikian, akan lebih rasional apabila perhitungannya didasarkan pada biaya elementer, yaitu total dari biaya yang unsur-unsur atau elemen-elemennya telah terpakai dalam proyek.

1.2. Tujuan Penulisan

Penulisan makalah ini bertujuan untuk mengetahui penerapan pendekatan fisik dan biaya secara kombinasi dan integral dalam menutupi kelemahan-kelemahan metode pengakuan pendapatan konvensional.

2. Uraian Teoritis

2.1. Metode Persentase Penyelesaian

Kontrak jangka panjang acapkali memakan waktu penyelesaian melebihi satu periode akuntansi. Di samping itu, ada suatu kontrak yang sebenarnya kurang dari satu tahun tetapi pada saat pembuatan laporan

keuangan kontrak tersebut belum selesai dikerjakan. Supaya prestasi dari proyek tersebut tercermin dalam laporan keuangan, maka harus dilakukan alokasi atas total pendapatan yang diharapkan dari proyek itu keperiode-periode sepanjang usia proyek. Untuk tujuan pengalokasian inilah akhirnya timbul metode persentase penyelesaian dengan dua pendekatannya, yaitu pendekatan fisik dan pendekatan biaya.

Menurut *International Accounting Standards Committee (IASB, Desember 1982; par. 4)* metode persentase penyelesaian didefinisikan sebagai berikut: "*Percentage of completion method is a method of accounting which recognises revenue in the income statements proportionally with the degree of completion of goods or services under contract*".

Definisi tersebut bersifat sangat umum, artinya hanya menyebutkan bahwa pendapatan diakui secara proporsional dengan kemajuan pekerjaan. Definisi tersebut juga menyiratkan bahwa antara pendapatan dengan biaya haruslah terkait. Dengan demikian apa yang akan dibahas dalam artikel ini adalah menguraikan makna yang tersirat dalam definisi tersebut. Kalau pembahasan ini ada di luar definisi, maka penulis berpendapat bahwa usaha-usaha untuk penyempurnaan harus tetap dilakukan.

Pendekatan yang penulis pergunakan dalam pembahasan adalah sangat sederhana, yaitu dengan melihat kelemahan-kelemahan dan kebaikan-kebaikan yang terdapat dalam pendekatan tradisional (konvensional), kemudian melakukan eliminasi dan menggabungkan segi-segi baik kedua pendekatan itu.

2.1.1. Pendekatan Fisik

Pendekatan fisik merupakan suatu pendekatan yang digunakan untuk menentukan besarnya persentase penyelesaian suatu kontrak pemborongan jangka panjang yang sedang dalam pelaksanaan. Dengan pendekatan ini, ukuran hasil dibuat berkenaan dengan hasil yang telah dicapai (*output*). Termasuk dalam pendekatan ini adalah metode-metode yang didasarkan pada unit hasil dan nilai tambah (*value added*).

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 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 :

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

R_n = pendapatan periode berjalan

X_f = persentase penyelesaian fisik

C = biaya proyek yang diperkirakan

E = total pendapatan 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.

2.1.2. Pendekatan Biaya

Pendekatan biaya merupakan suatu cara yang digunakan untuk menentukan besarnya persentase penyelesaian dari suatu kontrak pemborongan yang sedang dalam pelaksanaan. Perhitungannya mempertahankan ukuran masukan (*input measures*), yaitu usaha-usaha atau

biaya yang dicurahkan dalam pekerjaan. Ukuran ini didasarkan pada asumsi bahwa setiap usaha akan mendapatkan hasil secara proporsional. Metode-metode yang termasuk dalam pendekatan ini (Smith & Skousen, 1990: 709-710) adalah :

a) *Cost to Cost Method*

Menurut metode ini, tingkat atau persentase penyelesaiannya ditentukan dengan cara membandingkan biaya-biaya yang telah dikeluarkan sampai periode berjalan dengan taksiran terbaru mengenai jumlah seluruh biaya yang diperkirakan untuk menyelesaikan proyek.

b) *Effort - Expended Method*

Metode ini mendasarkan diri pada usaha-usaha yang telah dicurahkan ke dalam proyek, seperti: jam mesin, jam jasa, upah buruh, kuantitas bahan yang dipakai dan lain sebagainya. Persentase penyelesaian ditentukan dengan cara membandingkan usaha-usaha yang telah tercurah dengan usaha-usaha yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proyek.

Sebenarnya hakekat kedua pendekatan di atas baik *cost to cost method* maupun *effort-expended method* adalah tidak berbeda, karena elemen-elemen yang terdapat didalamnya pada dasarnya sama, yaitu pembentuk harga pokok secara keseluruhan.

Apabila pendekatan biaya diaplikasikan untuk menentukan besarnya pendapatan, maka secara matematis mempunyai model yang sama dengan pendekatan fisik, hanya yang berbeda adalah notasi X yaitu menjadi X_c (persentase penyelesaian atas dasar biaya).

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

Persentase penyelesaian atas dasar biaya (X_c) juga merupakan unsur yang harus dikalikan dengan total harga jual kontrak untuk mendapatkan besarnya pendapatan yang diakui dalam periode berjalan. Hasil pengukuran ini kemudian dikurangi dengan biaya yang benar-benar terjadi atau dikeluarkan pada periode yang sama, sehingga diperoleh besarnya laba kotor.

2.2. Pendekatan Fisik dan Pendekatan Biaya

Setelah meninjau kedua pendekatan yang ada dalam metode persentase penyelesaian secara garis besar, maka ada beberapa hal yang perlu digaris bawahi. Kajian ini tidak akan dilengkapi dengan analisis angka-angka ataupun masalah-masalah teknis, tetapi analisis yang dimaksud akan diberikan atau disajikan pada bagian lain artikel ini.

Kedua pendekatan di atas, apabila hasilnya ditunjukkan dalam angka-angka dalam sebuah ilustrasi, maka akan terlihat bahwa terdapat perbedaan yang sangat besar antara keduanya, baik mengenai besarnya pendapatan maupun besarnya beban yang diakui dalam periode berjalan. Keadaan seperti ini sudah cukup merupakan bukti bahwa kedua pendekatan tersebut tidak mengkaitkan aspek-aspek dasar perhitungan terutama pada saat menetapkan besarnya persentase penyelesaian. Masalah ini akan dibicarakan lebih lanjut pada alenia berikut.

Dalam pendekatan biaya misalnya, terdapat keharusan untuk menaksir jumlah biaya yang masih diperlukan untuk menyelesaikan pekerjaan dikemudian hari. Dalam menaksir ini, terdapat banyak variabel atau faktor yang harus diperhatikan atau dipertimbangkan karena faktor-faktor atau variabel-variabel tersebut mempunyai pengaruh yang sangat kuat terhadap besar kecilnya angka persen yang dihasilkan.

Dengan demikian hasil pengukurannya kemungkinan besar menyimpang dari keadaan senyatanya. Di samping itu, dalam pendekatan biaya jumlah biaya yang terjadi dalam periode berjalan secara langsung dibebankan tanpa memperhatikan bagaimana kondisi atau kemajuan fisik pekerjaan di lapangan. Keadaan sebaliknya terjadi dalam pendekatan fisik. Besarnya pendekatan yang diakui didasarkan pada tingkat kemajuan pekerjaan yang benar-benar dicapai. Dengan demikian, faktor biaya mendapatkan perlakuan yang berbeda jika dibandingkan dengan perlakuannya dalam pendekatan biaya. Biaya yang dibebankan bukanlah biaya yang benar-benar terjadi, melainkan ditaksir atau sejumlah yang proporsional dengan pendapatan yang diakui. Jika diasumsikan bahwa tingkat harga bahan-bahan stabil, maka selama

waktu kontrak (pelaksanaan pekerjaan), perusahaan tidak akan pernah mengalami kerugian. Peristiwa ini sebenarnya mengabaikan faktor-faktor baik yang bersifat teknis maupun non teknis. Akibatnya kemungkinan terjadinya manipulasi dalam laporan keuangan dengan menggunakan salah satu dari dua pendekatan tersebut sangat besar.

Masalah yang paling mencolok dalam kasus ini adalah, bahwa antara aspek masukan (biaya) dengan aspek keluaran (hasil) dalam menentukan besarnya laba periodik, satu sama lainnya tidak pernah saling berkaitan. Untuk itu, sangat bijaksana jika kita mulai mencoba mencari pendekatan baru yang lebih baik untuk memperkecil penyimpangan. Berikut ini, akan diperkenalkan pendekatan integrasi (Narsa, 1990), yang mencoba mengeliminasi berbagai kelemahan pada metode konvensional dan mensinergikan kekuatan-keuatan untuk memperoleh hasil yang optimal.

2.3. Pendekatan Integrasi

Terdapat tiga hal pokok yang telah diuraikan dalam kajian di atas, yang selanjutnya akan menjadi titik tolak dalam pembahasan pendekatan integrasi. Ketiga hal itu, adalah :

- Dalam pendekatan fisik, besarnya pendapatan dan beban periode berjalan, tidak terkait dengan aspek biaya nyata yang terjadi pada periode yang sama.
- Dalam pendekatan biaya, besarnya pendapatan dan beban periode berjalan, tidak terkait dengan aspek kemajuan fisik yang menunjukkan jumlah hasil yang dapat dicapai dalam periode yang sama.
- Baik pendekatan fisik maupun pendekatan biaya tidak mendasarkan diri pada biaya elementer dalam menetapkan besarnya pendapatan dan beban, melainkan mendasarkan diri pada total harga jual kontrak menurut perjanjian kontrak.

Sebenarnya, dua masalah pertama kalau diperhatikan, dapat saling menutupi diantara keduanya, karena kelemahan yang timbul dari pendekatan yang satu merupakan kebaikan dari pendekatan lainnya. Kemajuan fisik yang diabaikan dalam pendekatan biaya, dan aspek biaya nyata yang diabaikan dalam pendekatan fisik, justru merupakan aspek-

aspek yang sangat penting dalam menetapkan besarnya pendapatan yang layak dan wajar, terlebih lagi jika dikaitkan dengan *matching principle* (penandingan). Oleh karena itu, penulis mencoba merangkul kedua aspek tersebut secara bersama-sama dengan cara melakukan kombinasi, yang selanjutnya penulis menyebutnya dengan nama Pendekatan Integrasi dengan Basis Biaya Elementer.

Untuk mencapai tujuan, maka memerlukan adanya, sistem pembukuan yang memadai; prosedur pencatatan transaksi biaya yang baik dan sistem pengendalian biaya yang memadai. Kondisi ini diperlukan untuk menjamin kelayakan dan kebenaran pembebanan biaya ke dalam proyek. Pengelompokan dan pengidentifikasian biaya sangat menentukan efektif tidaknya penerapan pendekatan integrasi.

Inti dari pendekatan integrasi adalah, menggabungkan dua pendekatan yang telah ada, dengan memperhatikan aspek-aspek biaya dan hasil secara bersama-sama ($a + b$). Kemudian dalam pengaplikasiannya pendekatan integrasi akan mendasarkan diri pada total biaya elementer (C), dalam arti hanya akan memperhitungkan total dari biaya-biaya yang unsur-unsur atau elemen-elemennya sudah terpakai dalam proyek. Ini berarti bahwa dasar pengakuan pendapatan dengan pendekatan integrasi adalah konsep *earning process*. Jadi dengan konsep ini sangat logis, bahwa pendapatan akan terjadi hanya apabila telah ada usaha.

3. Pembahasan

3.1. Ilustrasi

Umpamakan, sebuah kontrak pembangunan bendungan raksasa, tendernya dimenangkan oleh sebuah perusahaan konstruksi jangka panjang, PT. Raditya. Adapun atribut-atribut kontrak sesuai dengan perjanjian adalah sebagai berikut:

- Kontrak diperkirakan akan menelan biaya seluruhnya sebesar Rp11.700.000.000,- (sebelas milyar tujuh ratus juta rupiah) diperkirakan akan selesai dalam waktu 7 (tujuh) tahun.

- Jumlah unsur biaya yang diperlukan untuk membangun bendungan tersebut adalah sebanyak tujuh jenis yaitu: T, U, V, W, X, Y, dan Z, yang pengalokasiannya (Tabel 1).
- Laba yang diharapkan dari Proyek tersebut adalah sebesar Rp 1.300.000.000,- (satu milyar tiga ratus juta rupiah).
- Proyek terdiri dari enam unit pekerjaan utama dan satu unit pekerjaan tambahan (perbaikan-perbaikan secara menyeluruh atas semua pekerjaan sebelum penyerahan), sehingga secara keseluruhan proyek terdiri dari tujuh unit pekerjaan.

Tabel 1

Pengalokasian Biaya dan Pemakaian Setiap Unsur Biaya Dalam Proyek Dalam Ribuan Rupiah

Elemen Biaya	Tahun I	Tahun II	Tahun III	Tahun IV	Tahun V	Tahun VI	Tahun VII
T	487.500	975.000	1.865.000	2.015.000	2.287.500	3.120.000	3.250.000
U	350.000	532.000	1.092.000	1.612.000	2.262.000	2.496.000	2.600.000
V	295.000	624.000	819.000	1.209.000	1.695.500	1.872.000	1.950.000
W	-	812.000	495.533	862.500	1.321.410	1.486.500	1.580.000
X	-	-	191.190	573.530	1.051.470	1.222.580	1.800.000
Y	-	-	-	-	427.630	581.580	650.000
Z	-	-	-	-	-	-	390.000
Jumlah	1.172.500	2.743.000	3.962.710	6.272.120	9.586.510	10.799.700	11.700.000

Dari data proyek di atas, berikut ini akan dicoba untuk menghitung alokasi pendapatan pada setiap periode selama masa kontrak, dengan menggunakan metode persentase penyelesaian baik dengan pendekatan fisik, pendekatan biaya maupun pendekatan integrasi. Hasil dari pengukuran ketiga pendekatan tersebut akan kita analisis pada bagian berikutnya.

3.2. Pendekatan Fisik

Berdasarkan data proyek di atas, maka apabila persentase penyelesaian ditetapkan dengan menggunakan pendekatan fisik, secara berturut-turut besarnya persentase penyelesaian pada setiap tahap atau

setiap tahun ditentukan oleh ahli atau insinyur yang bertugas untuk mengawasi proyek. Dan dalam hal ini taksiran penyelesaiannya yaitu, berturut-turut 20%; 20% 10%; 20%; 15%; 10% dan 5% Formula yang dapat digunakan dalam pendekatan ini adalah sebagai berikut :

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

Besarnya biaya proyek, adalah Rp 11.700.000.000,- Dengan demikian perhitungannya adalah sebagai berikut :

Tabel 2.

Pengakuan Pendapatan :
Metode Persentase Penyelesaian Pendekatan Fisik

TAHUN	KETERANGAN/PERHITUNGAN	JUMLAH
I	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 2.600.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 2.340.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 260.000.000,-
II	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 2.600.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 2.340.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 260.000.000,-
III	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 1.300.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 1.170.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 130.000.000,-
IV	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 2.600.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 2.340.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 260.000.000,-
V	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 1.950.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 1.755.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 195.000.000,-
VI	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 1.300.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 1.170.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 130.000.000,-
VII	Pendapatan : 20% (Rp. 13.000.000.000)	= Rp. 650.000.000,-
	Beban : 20% (Rp. 11.700.000.000)	= Rp. 585.000.000,-
	Laba kotor	= Rp. 65.000.000,-

Dari angka-angka tersebut dapat dilihat bahwa pendekatan fisik menghasilkan angka-angka yang kurang representatif, karena jumlah tersebut sama sekali tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya.

Pada tahap-tahap lainnya juga terjadi kasus yang sama. Kondisi seperti ini tidak dapat dipakai sebagai dasar untuk menetapkan *performance* perusahaan. Inilah yang dikatakan sebagai suatu manipulasi, karena seandainya pada saat ini atau periode berjalan terjadi perubahan kondisi, maka sebenarnya pada waktu itu pengeluaran biaya adalah sangat besar, sementara itu di lain pihak apabila pada saat yang sama kemajuan fisik yang dicapai sangat kecil, maka biaya yang dibebankan atas dasar ini juga sangat kecil. Hal ini sangat merugikan para pemakai laporan keuangan, karena berdasarkan laporan yang dilihat perusahaan menunjukkan efisiensi, padahal kenyataannya perusahaan mengalami pemborosan yang sangat besar, demikian pula apabila terjadi sebaliknya.

3.3. Pendekatan Biaya

Dalam pendekatan ini, seperti sudah dijelaskan di muka, besarnya persentase penyelesaian ditetapkan dengan cara membandingkan besarnya biaya yang benar-benar telah dikeluarkan sampai periode berjalan dengan taksiran total mengenai biaya proyek yang diperkirakan diperlukan untuk menyelesaikan proyek.

Dari data biaya di atas, maka besarnya persentase penyelesaian pada setiap tahap/tahun dapat dihitung dengan menggunakan formula sebagai berikut :

$$\text{Persentase penyelesaian } (X_c) = \frac{\text{Biaya yang telah dikeluarkan}}{\text{Taksiran Total Biaya Proyek}} \times 100\%$$

maka :

Tahun I :

$$\text{Persentase Penyelesaian } (X_c) = \frac{\text{Rp. 1.172.500.000}}{\text{Rp. 11.700.000.000}} \times 100\% = 10\% \text{ (pembulatan)}$$

Tahun II :

$$\text{Persentase Penyelesaian (Xc)} = \frac{\text{Rp. 2.743.000.000}}{\text{Rp. 11.700.000.000}} \times 100\% = 23\% \text{ (pembulatan)}$$

Berarti pada tahun II dicapai kemajuan sebesar 13%.

Dengan cara yang sama, maka tingkat penyelesaian kumulatif pada tahun III dan seterusnya, secara berturut-turut adalah : 34%; 54%; 82%; 92% dan 100%. Dengan demikian, besarnya pendapatan yang diakui pada setiap tahun tampak pada Tabel 3.

Tabel 3.
Pengakuan Pendapatan :
Metode Persentase Penyelesaian Pendekatan Biaya

TAHUN	KETERANGAN/PERHITUNGAN	JUMLAH
I	Pendapatan : 10 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 1.300.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 1.172.500.000.
	Laba kotor	= Rp 127.500.000.
II	Pendapatan : 13 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 1.690.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 1.570.500.000.
	Laba kotor	= Rp 119.500.000.
III	Pendapatan : 11 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 1.430.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 1.219.710.000.
	Laba kotor	= Rp 210.290.000.
IV	Pendapatan : 20 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 2.600.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 2.309.410.000.
	Laba kotor	= Rp 290.590.000.
V	Pendapatan : 28 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 3.640.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 3.314.390.000.
	Laba kotor	= Rp 325.610.000.
VI	Pendapatan : 10 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 1.300.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 1.213.190.000.
	Laba kotor	= Rp 86.810.000.
VII	Pendapatan : 8 % (Rp 13.000.000.000)	= Rp 1.040.000.000.
	Beban yang terjadi dan dibebankan	= Rp 900.300.000.
	Laba kotor	= Rp 139.700.000.

Dari angka-angka di atas dapat dilihat bahwa dengan menggunakan pendekatan biaya, jumlah pendapatan yang diakui juga kurang representatif. Pendekatan ini memberikan hasil yang sebaliknya dari

pendekatan fisik. Jadi merupakan sisi lain yang tidak mampu diperlihatkan oleh pendekatan fisik. Maka analisisnya dapat diberikan sebagai berikut : Segi empat I yang merupakan tahap/unit pekerjaan yang terselesaikan dalam tahun I. Volume pekerjaannya adalah 20 persen dari total proyek. Jika kita bandingkan dengan segi empat VI yang merupakan tahap/unit pekerjaan yang terselesaikan pada periode VI, volumenya adalah sebesar 10 persen dari proyek, ternyata jumlah pendapatan yang diakui pada kedua periode tersebut adalah persis sama yaitu sebesar Rp. 1.300.000.000,- (satu milyar tiga ratus juta rupiah). Kondisi ini menggambarkan suatu alokasi yang tidak sesuai dengan porsi yang sebenarnya. Demikian pula pada tahap VII yang volumenya hanya 5 persen dari proyek, jumlah pendapatan yang diakui pada periode ini jauh lebih besar dari porsinya.

Di samping itu, peristiwa yang sama dengan pendekatan fisik juga terjadi dalam pendekatan biaya, yaitu digunakannya total harga jual kontrak dalam menentukan besarnya pendapatan dalam periode berjalan meskipun belum semua unsur biayanya terpakai dalam kontrak. Ini berarti terjadi pengakuan pendapatan sebelum suatu usaha dilakukan sama sekali.

3.4. Pendapatan Integrasi

Tetap mengacu pada contoh soal di atas, maka dengan menggunakan pendekatan integrasi besarnya persentase penyelesaian yang akan digunakan adalah persentase penyelesaian secara fisik, yang secara berturut-turut kumulatif adalah: 20%; 40%; 50%; 70%; 85%; 95% dan 100%. Formula yang dipakai dalam pendekatan ini adalah formula 4, yaitu :

$$R_n = X_f \times (C'' + E) + X_{f-kum} (C''')$$

Sedangkan dalam menentukan besarnya laba kotor, maka pendapatan berdasarkan pendekatan integrasi berbasis biaya elementer (yaitu total dari biaya yang elemen-elemen sudah dipakai dalam proyek) akan ditandingkan dengan biaya yang benar-benar terjadi dalam periode yang

bersangkutan. Perhitungan pendapatan setiap periode tampak pada tabel 4 berikut.

Tabel 4.
Pengkuan Pendapatan :
Metode Persentase Penyelesaian Pendekatan Integrasi

TAHUN	KETERANGAN/PERHITUNGAN	JUMLAH
I	C' (Biaya I) : T + U + V.....	Rp 7.800.000.000,-
	E (Laba yang Diharapkan).....	Rp 1.300.000.000,-
	Jumlah (C' + E).....	Rp 9.100.000.000,-
	Rn = 90 % (Rp 9.100.000.000).....	Rp 8.200.000.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun I).....	Rp 1.172.500.000,-
	Laba kotor tahun I.....	Rp 647.500.000,-
II	Jumlah (C' + E).....	Rp 9.100.000.000,-
	C' (Biaya II) : W.....	Rp 1.560.000.000,-
		Rp 10.660.000.000,-
	Rn = 90 % (Rp 9.100.000.000) + 40 % (Rp 1.560.000.000).....	Rp 9.444.000.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun II).....	Rp 1.570.500.000,-
	Laba kotor tahun II.....	Rp 873.500.000,-
III	Jumlah (C' + E).....	Rp 10.660.000.000,-
	C' (Biaya II) : X.....	Rp 1.300.000.000,-
		Rp 11.960.000.000,-
	Rn = 10 % (Rp 10.660.000.000) + 50 % (Rp 1.300.000.000).....	Rp 1.716.000.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun III).....	Rp 1.219.710.000,-
	Laba kotor tahun III.....	Rp 496.290.000,-
IV	Jumlah (C' + E).....	Rp 11.960.000.000,-
	C' (Biaya II) : tidak ada.....	Rp
		Rp 11.960.000.000,-
	Rn = 90 % (Rp 11.960.000.000) + 70 % (Rp 0).....	Rp 8.372.000.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun IV).....	Rp 1.309.410.000,-
	Laba kotor tahun IV.....	Rp 82.590.000,-
V	Jumlah (C' + E).....	Rp 11.960.000.000,-
	C' (Biaya II) : Y.....	Rp 650.000.000,-
		Rp 12.610.000.000,-

	Rn = 15 % (Rp 11.960.000.000) + 85 % (Rp 650.000.000).....	Rp 2.346.500.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun V).....	Rp 3.314.390.000,-
	Laba (Rugi) kotor tahun V.....	(Rp 967.890.000,-)
VI	Jumlah (C' + E).....	Rp 12.610.000.000,-
	C' (Biaya II) : Y.....	Rp
		Rp 12.610.000.000,-
	Rn = 10 % (Rp 12.610.000.000) + 95% x Rp 0,.....	Rp 1.261.000.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun VI).....	Rp 1.193.190.000,-
	Laba kotor tahun VI.....	Rp 67.810.000,-
VII	Jumlah (C' + E).....	Rp 12.610.000.000,-
	C' (Biaya II) : Y.....	Rp 390.000.000,-
		Rp 13.000.000.000,-
	Rn = 5 % (Rp 13.000.000.000) + 100 % x Rp 390.000.000.....	Rp 1.020.500.000,-
	Cn (Biaya aktual tahun VII).....	Rp 920.300.000,-
	Laba kotor tahun VII.....	Rp 100.200.000,-

Hasil perhitungan di atas menunjukkan bahwa pada tahun kelima, perusahaan mengalami kerugian sebesar Rp 967.890.000,-. Hal ini bukan merupakan keanehan, karena sudah merupakan suatu keharusan bagi suatu perusahaan untuk menyajikan data mengenai perusahaan yang sebenarnya. Sehingga dengan demikian tidak akan ada manipulasi di dalam menyajikan laporan keuangan seperti yang disinggung di bagian atas artikel ini.

Kalau kita perhatikan, bahwa hasil ketiga pendekatan yang dibahas di atas menunjukkan hasil akhir/kumulatif yang sama, yang berbeda hanya alokasi yang terjadi pada setiap periode. Tampaknya alokasi yang adil dan wajar hanya didapat pada pendekatan integrasi.

Untuk melihat perbandingan hasil pengukuran metode persentase penyelesaian dengan pendekatan fisik, pendekatan biaya dan pendekatan integrasi dengan basis biaya elementer dapat dibuat tabel komperatif seperti yang ditunjukkan pada tabel 5 berikut.

Tabel 5.

Perbandingan Hasil Perhitungan Dengan Tiga Pendekatan

TH	PENDEKATAN FISIK	PENDEKATAN BIAYA	PENDEKATAN INTEGRASI
I	Rp 260.000.000.-	Rp 127.500.000.-	Rp 547.500.000.-
II	Rp 260.000.000.-	Rp 119.500.000.-	Rp 873.500.000.-
III	Rp 130.000.000.-	Rp 210.290.000.-	Rp 496.290.000.-
IV	Rp 260.000.000.-	Rp 280.000.000.-	Rp 82.590.000.-
V	Rp 195.000.000.-	Rp 325.610.000.-	(Rp 967.890.000.-)
VI	Rp 130.000.000.-	Rp 106.810.000.-	Rp 67.810.000.-
VII	Rp 65.000.000.-	Rp 119.700.000.-	Rp 100.200.000.-

4. Penutup

4.1. Metode persentase penyelesaian dengan pendekatan fisik dan biaya, memiliki beberapa kelemahan, yaitu :

- Jika terjadi perubahan taksiran total biaya, maka semua pendapatan yang sudah diakui pada tahun-tahun sebelumnya turut dikoreksi.
- Besarnya pendapatan yang diakui pada periode berjalan kurang representatif, karena dalam pendekatan biaya, aspek kemajuan fisik diabaikan. Demikian pula sebaliknya, pada pendekatan fisik, aspek biaya diabaikan, sehingga pendapatan yang diakui juga kurang mencerminkan *performance* yang sebenarnya.

4.2. Untuk menutupi kelemahan-kelemahan metode pengakuan pendapatan konvensional, dapat dipergunakan pendekatan integrasi, yaitu penerapan pendekatan fisik dan biaya secara kombinasi atau integral. Dengan prosedur sebagai berikut :

- Persentase penyelesaian yang dipergunakan dihitung berdasarkan kemajuan fisik pekerjaan, baik yang dapat dihitung maupun ditaksir oleh ahlinya.
- Biaya yang dibebankan pada periode berjalan adalah biaya aktual.
- Dasar pengukuran pendapatan adalah biaya elementer, yaitu mempergunakan semua elemen-elemen biaya yang sudah terpakai dalam proyek atau pekerjaan.

4.3. Hasil pengukuran pendapatan dengan mempergunakan pendekatan integrasi memberikan gambaran yang lebih layak dan wajar jika dibandingkan dengan pendekatan konvensional, sehingga informasi yang disajikan lebih *usefulness*.

Daftar Pustaka

- Anthony, Robert N., dan James S. Reece, (1993), "Accounting Text and Cases", Homewood-Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- FASB, (1986), "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concept, No. 1.
- _____, "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concept, No. 5.
- Hendriksen, Eldon S., (1982), "Accounting Theory", 4th edition, Homewood-Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia, (1994), "Standar Akuntansi Keuangan", PASK, No. 23: Pendapatan, Jakarta: Salemba Empat.
- _____, (1994), "Standar Akuntansi Keuangan", PASK, No. 34: Akuntansi Kontrak Konstruksi, Jakarta: Salemba Empat.
- Kam, Vernon, (1986), "Accounting Theory", New York: John Willey and Son.
- Narsa, I Made, (1990), "Studi terhadap Metode Pengukuran Pendapatan dalam Konstruksi Jangka Panjang Ditinjau dari Aspek Akuntansi", Malang: Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Smith, Jay M. Jr. dan K. Fred Skousen, (1990), "Intermediate Accounting", 9th ed., Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Warren, Carl S., Philip E. Fess dan James M. Reeve, (1996). "Accounting", 18th, Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.