

BAB 7

PENILAIAN PERSEDIAAN

Dalam setiap periode fiscal tertentu, besar kemungkinan suatu barang akan

dibeli dengan beberapa harga berbeda. Jika persediaan akan dinilai pada biaya perolehan dan beberapa pembelian telah dilakukan dengan biaya per unit yang berbeda, harga manakah yang harus digunakan dalam menentukan harga pokok penjualan atau harga pokok barang yang belum terjual ?

Secara konseptual, identifikasi khusus atas pos-pos yang terjual dan pos-pos yang belum terjual terlihat optimal, tetapi cara ini seringkali tidak hanya mahal tetapi juga tidak mungkin bisa diterapkan. Sebagai akibatnya, beberapa asumsi arus biaya (cost flow assumption) yang bersifat sistematis dapat digunakan.

Modul ini akan membahas mengenai penilaian persediaan yang akan dibagi menjadi 2 (dua) kegiatan belajar, yang terdiri atas:

- 1) Penetapan harga pokok persediaan atas dasar biaya
- 2) Penetapan harga pokok persediaan atas dasar estimasi

Dengan mempelajari modul ini dengan baik dan benar, diharapkan mahasiswa dapat memahami :

- a. Menjelaskan dan membandingkan asumsi arus biaya yang digunakan dalam akuntansi untuk persediaan.
- b. Menjelaskan dan mengaplikasikan aturan nilai terendah antara biaya dan harga pasar.
- c. Menentukan nilai persediaan akhir dengan menerapkan metode laba kotor
- d. Menentukan nilai persediaan akhir dengan menerapkan metode persediaan eceran.
 - Biaya rata-rata (average cost)
 - Masuk pertama, keluar pertama (first in first out – FIFO)
 - Masuk terakhir, keluar pertama (last in first out – LIFO)

A. METODE PENILAIAN PERSEDIAAN

Pada akhir periode akuntansi, total biaya persediaan harus dialokasikan ke persediaan yang masih ada (untuk dilaporkan di neraca sebagai aktiva) dan ke persediaan yang terjual selama periode tersebut (untuk dilaporkan di laporan laba rugi sebagai harga pokok penjualan).

Berbagai-bagai metode telah berkembang guna membuat alokasi antara harga pokok penjualan dan persediaan. Metode yang paling umum digunakan adalah :

Setiap metode memiliki karakteristik khusus yang membuatnya lebih disukai dalam kondisi tertentu. Keempat metode tersebut memiliki fakta yang sama bahwa biaya persediaan dialokasikan ke laporan laba rugi dan neraca. Hanya metode identifikasi khusus yang menentukan alokasi biaya berdasarkan arus persediaan fisik. Apabila unsure persediaan individual seperti mobil tidak dapat didefinisikan dengan jelas, maka unsure persediaan dapat dipertukarkan. Oleh karena itu, penekanan dalam penilaian persediaan biasanya terletak pada alokasi biaya akuntansi, bukan pada arus fisiknya.

Keempat metode akan diilustrasikan dengan menggunakan contoh sederhana dari ZELDA Company, Asumsi bahwa ZELDA tidak memiliki persediaan awal tahun 2005 :

Penetapan Harga Pokok Persediaan Atas Dasar Biaya

Jumlah Unit	Biaya per Unit		Total Biaya
Pembelian :	200	\$10	\$ 2,000
1 Januari	300	\$12	3,600
23 Maret	500	\$11	5,500
15 Juli	100	\$13	1,300
6 November	1.100		\$ 12,400

Penjualan 700 unit dengan harga per unit \$15. Untuk singkatnya , asumsikan bahwa semua penjualan terjadi pada tanggal 31 Desember.

Identifikasi Khusus

Biaya dapat dialokasikan ke barang yang terjual selama periode berjalan dan ke barang yang ada di tangan pada akhir periode berdasarkan biaya actual dari unit tersebut. Metode identifikasi khusus memerlukan suatu cara untuk mengidentifikasi biaya histories dari unit persediaan. Dengan identifikasi khusus, arus biaya yang dicatat disesuaikan dengan arus fisik barang.

Dari sudut pandang teoritis, metode identifikasi khusus sangat menarik, khususnya ketika setiap unsure persediaan unik dan memiliki biaya yang tinggi. Namun ketika persediaan terdiri dari unsure-unsur yang identik yang dibeli pada saat yang berlainan dengan harga yang berbeda, maka identifikasi khusus akan menjadi lamban, membebani, dan memakan biaya. Bahkan system pelacakan dengan computer tidak akan menjawab semua masalah dari praktek ini.

Metode Biaya Rata-Rata

Metode biaya rata-rata membebankan biaya rata-rata yang sama ke setiap unit. Metode ini didasarkan pada asumsi bahwa barang yang terjual seharusnya dibebankan dengan biaya rata-rata yaitu rata-rata tertimbang dari jumlah unit yang dibeli pada tiap harga. Adengan menggunakan data biaya ZELDA Co, biaya rata-rata tertimbang dari setiap unit akan dihitung sebagai berikut :

Total pembelian 1.100 unit dengan total biaya sebesar \$12,400
 Biaya rata-rata tertimbang : $\$12,400 / 1.100 \text{ unit} = \11.27 per unit (dibulatkan).
 Harga pokok penjualan : $700 \text{ unit} \times \$11,27 / \text{unit} = \$ 7,890$

Metode biaya rata-rata dapat dianggap sebagai metode yang realistis dan parallel dengan arus fisik barang, khususnya ketika ada pencampuran dari unit persediaan yang identik. Tidak seperti metode persediaan yang lain, pendekatan biaya rata-rata memberikan nilai yang sama untuk unsure serupa dengan penggunaan yang sama. Metode ini tidak memberi peluang memanipulasi keuntungan. Tetapi, keterbatasan dari metode ini adalah bahwa nilai persediaan dapat tertinggal secara signifikan terhadap harga dalam periode dimana terdapat kenaikan atau penurunan harga yang cepat.

Metode Masuk Pertama, Keluar Pertama (First-in, First-out --- FIFO)

Metode masuk pertama, keluar pertama (FIFO) didasarkan pada asumsi bahwa unit yang terjual adalah unit yang lebih dahulu masuk. Perhitungan harga pokok penjualan untuk 700 unit yang terjual sebagai berikut :

Jumlah Unit	Biaya per Unit		Total Biaya
Batch yang dibeli :	200	\$10	\$ 2,000
1 Januari	300	\$12	3,600
23 Maret	200	\$11	2.200
15 Juli	-----		-----
Harga pokok penjualan	700		`\$ 7,800

Perhatikan bahwa hanya 200 unit dari pembelian tanggal 15 juli yang terjual sedangkan sedangkan 300 unit yang tersisa diasumsikan sebagai persediaan akhir.

FIFO dapat dianggap sebagai sebuah pendekatan yang logis dan realistis terhadap arus biaya ketika penggunaan metode identifikasi khusus tidak memungkinkan atau tidak praktis. FIFO mengasumsikan bahwa arus biaya yang mendekati parallel dengan arus fisik yang terjual. Beban dikenakan pada biaya yang dinilai melekat pada barang yang terjual. FIFO memberikan kesempatan kecil untuk manipulasi keuntungan karena pembebanan biaya ditentukan oleh urutan terjadinya biay. Selain itu, unit yang tersisa pada persediaan akhir adalah unit yang paling akhir dibeli, sehingga biaya yang dilaporkan akan mendekati atau sama dengan biaya penggantian di akhir periode (end-of-period replacement cost).

Metode masuk terakhir, Keluar pertama (Last in, First Out --- LIFO)

Metode masuk terakhir, keluar pertama (LIFO) didasarkan bahwa barang yang paling barulah yang terjual. Dengan metode LIFO harga poko penjualan dapat dihitung sebagai berikut :

Jumlah Unit	Biaya per Unit		Total Biaya
Batch yang dibeli :	100	\$13	\$ 1,300
6 November	500	\$11	5,500
15 Juli	100	\$12	1,200
23 Maret	-----		-----
Harga pokok penjualan	700		\$ 8,000

Perhatikan bahwa hanya 100 unit dari pembelian tanggal 23 Maret yang diasumsikan terjual, sedangkan sisanya 200 unit diasumsikan sebagai persediaan akhir.

LIFO seringkali dikritik dari sudut pandang teoritis. Metode ini tidak cocok dengan arus barang yang terjadi dalam sebuah perusahaan misalnya bahwa LIFO akan memberikan angka harga pokok penjualan yang aneh ketika tingkat persediaan menurun. Namun, LIFO adalah metode yang paling baik dalam pengaitan biaya persediaan saat ini dengan pendapatan saat ini.

B. PERBANDINGAN DARI METODE-METODE : HARGA POKOK PENJUALAN DAN PERSEDIAAN AKHIR

Tujuan metode penilaian persediaan adalah untuk mengalokasikan total biaya persediaan ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir. Menggunakan contoh data transaksi pada ZELDA Co, maka total biaya persediaan selama periode tersebut adalah \$12,400. Alokasi total biaya ini ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir akan ditunjukkan dalam perhitungan berikut :

ZELDA Company Perbandingan Empat Metode Penilaian Persediaan Harga Pokok Penjualan dan Persediaan Akhir	
Biaya per Unit	Jumlah Unit
Pembelian Pada :	
	1 Januari \$10 200
	23 Maret 12 300
	15 Juli 11 500
	6 November 13 100

Dengan metode rata-rata tidak ada asumsi yang dibuat mengenai penjualan unit-unit yang spesifik. Biaya rata-rata per unit dihitung dari : $\$12,400 / 1,100 \text{ unit} = \$11,27$. Penggunaan FIFO dalam periode di mana terjadi kenaikan harga mengaitkan persediaan paling lama yang berbiaya rendah dengan harga jual yang meningkat, sehingga memperbesar margin laba kotor. Sementara dalam periode terjadinya penurunan harga, persediaan paling lama yang berbiaya tinggi dikaitkan dengan harga jual yang menurun, sehingga memperkecil margin laba kotor. Dengan metode biaya rata-rata, margin laba kotor cenderung mengikuti pola yang serupa sebagai respon terhadap perubahan harga. Di sisi lain, penggunaan LIFO dalam periode di mana terjadi kenaikan harga, maka

mengaitkan biaya tinggi saat ini di dalam perolehan barang-barang dengan harga jual yang meningkat. Dengan demikian, LIFO cenderung memberikan pengaruh yang stabil terhadap margin laba kotor.

Dengan menggunakan FIFO, persediaan yang dilaporkan di neraca mendekati atau sama dengan biaya yang sekarang. Dengan LIFO, persediaan dilaporkan dengan biaya dari pembelian awal. Jika LIFO telah digunakan untuk waktu yang lama, maka perbedaan antara nilai persediaan saat ini dengan biaya LIFO yang dilaporkan dapat menjadi semakin besar. Penggunaan metode biaya rata-rata pada umumnya memebrikan nilai persediaan yang sama dengan nilai FIFO, karena nilai rata-rata sangat dipengaruhi oleh biaya sekarang, sedang identifikasi khusus bias menghasilkan hasil yang berbeda-beda tergantung pada unit mana yang dilihat untuk dijual.

Metode	Harga Pokok Penjualan (700 Unit)	Persediaan Akhir (400 Unit)
Identifikasi Khusus	$200 \times \$10 = \$2,000$ $500 \times \$11 = \$5,500$ ----- $\$7,500$ =====	$300 \times \$12 = \$3,600$ $100 \times \$13 = \$1,300$ ----- $\$4,900$ =====
Biaya Rata-Rata	$700 \times \$11,27 = \$7,890$	$400 \times \$11,27 = \$4,510$
FIFO	$200 \times \$10 = \$2,000$ $300 \times \$12 = \$3,600$ $200 \times \$11 = \$2,200$ ----- $\$7,800$ =====	$300 \times \$11 = \$3,300$ $100 \times \$13 = \$1,300$ ----- $\$4,600$ =====
LIFO	$100 \times \$13 = \$1,300$ $500 \times \$11 = \$5,500$ $100 \times \$12 = \$1,200$ ----- $\$8,000$ =====	$200 \times \$10 = \$2,000$ $200 \times \$12 = \$2,400$ ----- $\$4,400$ =====

C. PERBANDINGAN MENYELURUH FIFO, LIFO DAN BIAYA RATA-RATA

Dalam perbandingan ini akan dijelaskan keuntungan dan kerugian dari penggunaan FIFO, LIFO, sedang biaya rata-rata bias dikatakan berada diantara keduanya.

Untuk menjawab prtanyaan, metode mana dalam penilaian persediaan yang seharusnya digunakan oleh perusahaan ? Situasi berbeda antara perusahaan satu dengan yang lain, dan keputusan didasarkan pada analisis dari keempat factor ini :

- Pengaruh terhadap pajak penghasilan
- Biaya pembukuan

- Dampak pada Laporan Keuangan
- Perbandingan industri

Dampak pada Pajak Penghasilan

Jika perusahaan dengan tingkat persediaan yang tinggi sedang mengalami kenaikan biaya persediaan yang signifikan, dan kemungkinan tidak akan mengalami penurunan persediaan di masa depan, maka LIFO memberikan keuntungan arus kas yang substansial dalam hal penundaan pajak. Ini adalah alasan utama dari penerapan LIFO oleh kebanyakan perusahaan. Bagi banyak perusahaan dengan tingkat persediaan yang kecil atau dengan biaya persediaan yang datar atau menurun, maka LIFO hanya memberikan keuntungan kecil dari pajak. Perusahaan seperti ini memilih untuk tidak menggunakan LIFO.

Biaya Pembukuan

Pembukuan yang berhubungan dengan LIFO menjadi lebih rumit dari pada FIFO atau biaya rata-rata. Dari segi keuangan, biaya untuk menerapkan system LIFO adalah lebih mahal. Karena alasan ini, LIFO kurang umum digunakan oleh perusahaan-perusahaan kecil dimana tiap keuntungan pajak dapat ditelan oleh kenaikan biaya pembukuan. Tetapi dengan teknologi informasi yang telah berkembang dan dengan penyederhanaan kelompok LIFO peningkatan biaya pembukuan dapat diminimalkan.

Dampak pada Laporan Keuangan

Sekalipun memberikan keuntungan pajak, LIFO juga membuat laba dan nilai persediaan yang dilaporkan menjadi lebih rendah. Dampak negative terhadap laporan keuangan ini dapat membahayakan perusahaan, karena akan membuat khawatir para pemegang saham, investor potensial, dan bank. Salah satu cara untuk mengatasinya adalah dengan menyediakan pengungkapan tambahan yang memungkinkan pemakai untuk melihat penyajian laporan keuangan apabila yang digunakan adalah metode FIFO maupun biaya rata-rata.

Perbandingan Industri

Walaupun pemakai laporan keuangan harusnya meningkatkan pengetahuan mereka dalam akuntansi persediaan, seringkali yang terjadi tidak demikian. Mereka mengabaikan pengungkapan tambahan tentang LIFO dan hanya membandingkan angka-angka yang belum disesuaikan. Jika perusahaan lain dalam suatu industri menggunakan FIFO, kinerja yang dilaporkan dari perusahaan yang menggunakan LIFO akan kelihatan lebih buruk dalam perbandingan tersebut.

Perubahan Akuntansi Persediaan

Ketika perusahaan mengganti metode penilaian persediaannya, perubahan tersebut dicatat sebagai perubahan dalam prinsip akuntansi. Jika perubahannya menjadi biaya rata-rata atau FIFO, maka persediaan awal dan akhir biasanya dapat dihitung dengan dasar yang baru. Dengan demikian, dampak dari perubahan metode persediaan dapat ditentukan dan dilaporkan dalam laporan keuangan.

Jika perubahannya adalah dari metode lain ke LIFO, maka catatan perusahaan pada umumnya tidak cukup lengkap untuk merekonstruksi lapisan persediaan tahun

sebelumnya. Oleh karena itu, lapisan tahun dasar (the base-year layer) untuk persediaan LIFO yang baru adalah persediaan permulaan di tahun dimana LIFO diterapkan. Tidak ada penyesuaian terhadap laporan keuangan untuk menggambarkan perubahan ke LIFO, tetapi dampak dari perubahan metode tersebut terhadap laba untuk tahun itu harus diungkapkan dalam catatan laporan keuangan, selain itu catatan harus mengungkapkan mengapa tidak ada pengaruh terhadap laporan keuangan.

LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan anda mengerjakan latihan berikut ini !

- 1) Apa tujuan dari penggunaan metode identifikasi khusus ?
- 2) Sebutkan keuntungan-keuntungan dari penggunaan metode biaya rata-rata dalam penilaian persediaan ?
- 3) Metode manakah yang lebih sesuai dengan arus fisik barang secara normal, FIFO atau LIFO ?
- 4) Metode mana yang lebih sesuai dengan biaya dan pendapatan berjalan ?
- 5) Mengapa metode LIFO dan metode biaya rata-rata lebih rumit bila diterapkan dalam system pencatatan perpetual dibandingkan system periodic ?
- 6) Perusahaan seperti apakah yang paling kecil kemungkinannya menggunakan metode LIFO ?
- 7) Metode FIFO, rata-rata , LIFO seringkali digunakan sebagai ganti metode identifikasi khusus bagi tujuan penilaian persediaan. Bandingkan metode-metode ini dengan metode identifikasi khusus.
- 8) Bahaslah kelayakan teoritis dari setiap metode dalam penentuan laba dan penilaian harta.

RANGKUMAN

Metode perhitungan persediaan mengalokasikan total biaya persediaan ke persediaan yang masih dimiliki dan persediaan yang telah terjual (harga pokok penjualan). Empat metode yang umum digunakan adalah identifikasi khusus, masuk pertama keluar pertama, rata-rata, masuk terakhir keluar pertama.

- Identifikasi khusus, unit fisik actual yang dijual diidentifikasi secara khusus dan keseluruhan biaya dicatat sebagai harga pokok penjualan.

- Biaya rata-rata. Biaya rata-rata yang sama diterapkan ke masing-masing unit. Harga pokok penjualan dihitung dengan cara mengalikan unit yang terjual dengan biaya rata-rata per unit.

- FIFO. Unit yang terjual diasumsikan berasal dari unit paling awal yang dimiliki.

- LIFO. Unit yang terjual diasumsikan berasal dari unit paling baru yang dimiliki.

Dengan system persediaan perpetual, perhitungan biaya rata-rata dan LIFO cenderung menjadi lebih rumit karena biaya rata-rata dari barang yang tersedia dan identifikasi unit terbaru berubah seiring dengan pembelian dan penjualan yang terjadi. Dalam prakteknya catatan perpetual biasanya dilakukan dengan dasar FIFO dan kemudian diubah ke rata-rata atau LIFO untuk laporan keuangan.

Memilih metode penilaian persediaan berdasarkan trade-off antara dampak terhadap pajak penghasilan, biaya pembukuan, dan laporan keuangan.

Penilaian Persediaan Dengan Metode Selain Biaya

A. YANG LEBIH RENDAH ANTARA BIAYA DAN NILAI PASAR (LOWER OF COST OR MARKET / LCM)

Prosedur dasar untuk mengalokasikan total biaya barang yang tersedia untuk dijual ke persediaan akhir dan harga pokok penjualan telah dijelaskan pada topic sebelumnya. Pada beberapa kasus, prosedur alokasi biaya ini menghasilkan biaya persediaan yang melebihi nilai pasar sekarang dari persediaan.

Salah satu konsep tradisional akuntansi adalah konservatisme, terkadang dikatakan sebagai “dalam kondisi keragu-raguan, akui semua kerugian yang belum direalisasi, tetapi jangan akui semua keuntungan yang belum direalisasi” Penerapan konsep ini pada aktiva menghasilkan aturan “mana yang lebih rendah antara biaya dan nilai pasar (lower of cost or market---LCM), yang berarti bahwa aktiva dicatat pada nilai yang lebih rendah antara biaya atau nilai pasarnya. LCM memiliki pengaruh terhadap pengakuan atas penurunan yang belum direalisasi dalam nilai aktiva, tetapi tidak atas peningkatan yang belum direalisasi.

Apa yang Dimaksud Nilai Pasar ?

Istilah nilai pasar (market) dalam LCM diinterpretasikan sebagai biaya penggantian (replacement), dengan penyesuaian yang potensial terhadap nilai tertinggi dan nilai terendah. Biaya penggantian, terkadang disebut biaya masuk (entry cost) mencakup harga pembelian barang atau bahan baku ditambah semua biaya lainnya yang timbul dalam perolehan atau produksi barang. Biaya penggantian pada umumnya merupakan ukuran yang baik atas nilai keuntungan ekonomi di masa depan yang dimiliki oleh persediaan karena penurunan biaya (biaya masuk) biasanya mengindikasikan penurunan harga jual (biaya keluar/exit value). Bagaimanapun, harga jual tidak selalu bereaksi langsung dan proporsional terhadap biaya penggantian. Oleh karena itu, batas tertinggi dan terendah ditempatkan dalam penggunaan biaya penggantian sebagai ukuran nilai pasar persediaan.

- **Batas Tertinggi.** Nilai pasar persediaan tidak lebih besar dari pada nilai realisasi bersih (net Realizable Value --- NRV) dari persediaan. NRV sama dengan estimasi dari harga jual persediaan dikurangi dengan biaya penjualan normal. Alasan di belakang batas tertinggi ini adalah bahwa nilai pasar persediaan tidak mungkin melebihi nilai bersih yang dapat diperoleh saat persediaan dijual.

- **Batas terendah.** Nilai pasar persediaan tidak lebih rendah dari NRV dikurangi dengan margin laba normal. Jika persediaan dicatat dibawah batas terendah ini, maka dimasa mendatang persediaan dapat dijual dengan menghasilkan keuntungan yang melebihi margin laba normal.

Singkatnya, nilai pasar persediaan tidak pernah kurang dari batas terendah, dan juga tidak pernah lebih dari batas tertinggi dan sama dengan biaya penggantian bila biaya penggantian berada diantara batas terendah dan tertinggi.

Penerapan LCM

Penerapan aturan LCM untuk menentukan penilaian persediaan yang tepat dapat dirangkum dalam beberapa tahap berikut :

1. Terapkan nilai-nilai yang berkaitan : biaya histories, batas terendah (NRV – laba normal), biaya penggantian, batas tertinggi (NRV).
2. Tentukan nilai pasar (Biaya penggantian yang dibatasi dengan batas tertinggi dan terendah).
3. Bandingkan biaya dengan nilai pasar (seperti yang ditetapkan pada tahap 2 di atas), dan pilih nilai yang lebih rendah.

Untuk mengilustrasikan tahap-tahap tersebut, asumsikan FARRAS Company menjual enam barang. Untuk masing-masing barang, mempunyai harga jual per unit \$1, beban penjualan normal \$0.20 per unit, dan laba normal sebesar 25% dari penjualan atau \$0.25 per unit. Biaya historis dan biaya penggantian saat ini berbeda untuk masing-masing barang.

Perhitungan yang lebih rendah antara biaya dan nilai pasar untuk masing-masing barang dihitung sebagai berikut :

Barang	Biaya Historis	Batas terendah	Biaya penggantian	Batas tertinggi	Nilai Pasar Terpilih	LCM
I	\$0.65	\$0.55	\$0.70	\$0.80	\$0.70	\$0.65
II	\$0.65	\$0.55	\$0.60	\$0.80	\$0.60	\$0.60
III	\$0.65	\$0.55	\$0.50	\$0.80	\$0.55	\$0.55
IV	\$0.50	\$0.55	\$0.45	\$0.80	\$0.55	\$0.50
V	\$0.75	\$0.55	\$0.85	\$0.80	\$0.80	\$0.75
VI	\$0.90	\$0.55	\$1.00	\$0.80	\$0.80	\$0.80

- I. Nilai pasar yang terpilih sama dengan biaya penggantian dan biaya perolehan lebih kecil dari nilai pasar
- II. Nilai pasar yang dipilih sama dengan biaya penggantian dan nilai pasar lebih kecil dari biaya perolehan
- III. Nilai pasar yang dipilih sama dengan batas terendah dan nilai pasar lebih kecil dari biaya perolehan
- IV. Nilai pasar yang dipilih sama dengan batas terendah dan biaya perolehan lebih kecil dari nilai pasar
- V. Nilai pasar sama dengan batas tertinggi dan biaya perolehan lebih kecil dari nilai pasar
- VI. Nilai pasar sama dengan batas tertinggi dan nilai pasar lebih kecil dari biaya perolehan

Dalam contoh di atas, metode LCM diterapkan ke tiap jenis persediaan. Metode LCM dapat juga diterapkan ke kelompok atau kategori utama dari jenis-jenis persediaan atau juga secara keseluruhan persediaan. Penerapan LCM ke masing-masing jenis persediaan akan menghasilkan nilai persediaan yang lebih rendah karena kenaikan nilai pasar pada beberapa jenis persediaan tidak boleh menutupi penurunan nilai jenis persediaan lainnya.

Untuk mengilustrasikan perbedaan dalam penerapan penilaian, asumsikan persediaan FARRAS Co mencakup barang I sampai VI masing-masing sebanyak 1.000 unit. Bila metode produk individual digunakan, maka aturan LCM diterapkan secara terpisah ke barang I sampai VI, sehingga menghasilkan penilaian persediaan berdasarkan LCM sebesar \$3,850. Jika aturan LCM diterapkan pada persediaan secara keseluruhan, maka nilai pasar keseluruhan sebesar \$4,000 dibandingkan dengan biaya perolehan keseluruhan \$4,100, maka persediaan dicatat pada nilai sebesar \$4,000.

Produk	Jumlah Unit	Total Biaya	Total Nilai Pasar	Total LCM
I	1.000	\$650	\$700	\$650
II	1.000	650	600	600
III	1.000	650	550	550
IV	1.000	500	550	500
V	1.000	750	800	750
VI	1.000	900	800	800

Ayat jurnal untuk mencatat pengurangan nilai persediaan dengan dasar jenis individual :

Kerugian dari penurunan nilai persediaan	250	
Persediaan		250
(4,100 – 3,850)		

Begitu persediaan telah diturunkan ke nilai pasar yang lebih rendah, maka nilai pasar yang baru dianggap sebagai biaya perolehan persediaan guna perhitungan persediaan di masa yang akan datang. Penurunan biaya yang terjadi tidak dipulihkan. Dengan demikian, catatan persediaan harus disesuaikan untuk mencerminkan nilai yang baru.

Daripada mengurangi nilai persediaan secara langsung, perkiraan persediaan dapat dipertahankan sebesar nilai biaya perolehan, dan perkiraan penyisihan untuk penurunan persediaan dapat digunakan guna mencatat penurunan nilai. Metode ini dapat digunakan secara umum pada saat persediaan dinilai berdasarkan kategori atau secara keseluruhan. Jurnal yang diperlukan untuk mencatat penurunan nilai untuk persediaan secara keseluruhan dengan menggunakan perkiraan penyisihan adalah :

Kerugian dari penurunan nilai persediaan	100	
Penyisihan untuk penurunan nilai persediaan		100

$$(4,100 - 4,000)$$

Perkiraan penyisihan akan dilaporkan sebagai pengurang dari perkiraan persediaan di neraca. Pertanyaan selanjutnya adalah apa yang harus dilakukan terhadap penyisihan di tahun berikutnya ?. Asumsikan di tahun berikutnya FARRAS Co menjual seluruh persediaan yang ada, sehingga penyisihan tidak lagi diperlukan, maka jurnal untuk penyisihan adalah :

Penyisihan untuk penurunan nilai persediaan	100	
Harga Pokok Penjualan		100

B. METODE LABA KOTOR (GROSS PROFIT METHOD)

Teknik estimasi persediaan digunakan untuk menghasilkan nilai persediaan pada saat perhitungan fisik persediaan tidak dapat dilakukan, serta untuk menyediakan pengecekanindependen atas validitas nilai persediaan yang dihasilkan oleh system akuntansi. Teknik estimasi persediaan yang paling sederhana adalah metode laba kotor. Metode laba kotor didasarkan pada observasi bahwa hubungan antara penjualan dan harga pokok penjualan biasanya relative stabil. Persentase laba kotor (penjualan – harga pokok penjualan) diterapkan pada penjualan guna mengestimasi harga pokok penjualan, kemudian estimasi harga pokok penjualan dikurangkan pada harga pokok barang yang tersedia untuk dijual guna memperoleh estimasi atas saldo persediaan.

Untuk mengilustrasikan penerapan metode laba kotor, perhatikan informasi berikut :

Persediaan awal, 1 Januari	\$ 25,000
Penjualan, 1 Januari – 31 Januari.....	50,000
Pembelian, 1 Januari – 31 Januari.....	40,000
Persentase laba kotor histories :	
Tahun lalu 40%	
Dua tahun lalu 37%	
Tiga tahun lalu 42%	

Perusahaan ingin menyiapkan laporan keuangan per 31 Januari dan ingin menggunakan estimasi persediaan akhir daripada melakukan perhitungan fisik atas persediaan. Persentase laba kotor tahun lalu sebesar 40% dianggap sebagai estimasi yang baik atas persentase laba kotor saat ini.

Estimasi persediaan merupakan proses dengan dua tahap yaitu :

- Suatu asumsi mengenai laba kotor digunakan untuk menentukan estimasi atas laba kotor, kemudian memungkinkan untuk melakukan perhitungan estimasi harga pokok penjualan.
- Angka tersebut (harga pokok penjualan) digunakan untuk mengestimasi persediaan akhir.

Estimasi atas persediaan akhir ini dapat digunakan dalam laporan keuangan tanggal 31 Januari atau dapat dibandingkan dengan pencatatan persediaan perpetual apabila ada,

atau dapat digunakan sebagai dasar pembayaran asuransi jika persediaan tanggal 31 Januari rusak karena suatu kecelakaan. Proses dua tahap akan dijelaskan sebagai berikut :

Penjualan	\$ 50,000	100 %
Harga Pokok Penjualah	30,000	60 %
Laba Kotor (estimasi)	20,000	40 %
Persediaan awal (actual)	\$ 25,000	
+ Pembelian (actual)	40,000	

= Harga Pokok barang yang tersedia untuk dijual (actual)	65,000	
— Persediaan akhir (estimasi)	35,000	
= Harga pokok penjualan (estimasi)	\$ 30,000	

Anggaplah perusahaan juga melakukan perhitungan secara fisik pada tanggal 31 Januari yang mengindikasikan bahwa pada tanggal tersebut jumlah persediaan tersisa \$32,000 tidak seperti jumlah hasil estimasi \$35,000. Apakah ini perbedaan yang masuk akal, atau adakah alasan untuk melakukan pemeriksaan lebih jauh ?. Suatu cara untuk menentukannya adalah dengan mempertimbangkan perbedaan dalam persentase laba kotor histories seperti berikut :

Persentase Laba Kotor			
40%	37%		42%
Penjualan (actual)	\$50,000	\$50,000	\$50,000
Harga pokok penjualan (estimasi)	30,000	31,500	29,000
Laba kotor (estimasi)	-----	-----	-----
Persediaan awal (actual)	\$20,000	18,500	21,000
+ Pembelian (actual)	=====	=====	=====
= Harga pokok barang yang Tersedia untuk dijual	\$25,000	\$25,000	25,000
— Persediaan akhir (estimasi)	40,000	40,000	40,000
	-----	-----	-----
	\$65,000	65,000	65,000
	35,000	33,500	36,000
	-----	-----	-----
= Harga pokok penjualan (estimasi)	\$30,000	\$31,500	\$29,000
	=====	=====	=====

Rentang estimasi untuk persediaan tanggal 31 Januari adalah \$33,500 sampai \$36,000. Nilai \$32,000 yang diperoleh dari perhitungan secara fisik berada di luar kisaran ini. Penjelasan yang mungkin diberikan adalah :

- Persentase laba kotor tahun ini berada di luar kisaran laba histories yang telah diamati, memperlihatkan adanya perubahan signifikan dalam strategi penetapan harga atau bauran penjualan.
- Telah terjadi kehilangan persediaan.
- Penjualan dilaporkan lebih rendah.

Terkadang bagian tersulit dalam menetapkan metode laba kotor adalah menjelaskan hubungan antara penjualan dan harga pokok penjualan. Dalam contoh di atas, hubungan penjualan dengan harga pokok penjualan dirangkum dengan mengatakan bahwa laba kotor 40%. Hubungan yang sama dapat digambarkan sedikitnya dengan dua cara lainnya yaitu :

- Penjualan dibuat dengan mark up sebesar 40% dari harga jual.
- Penjualan dibuat dengan mark up sebesar $66 \frac{2}{3}$ dari biaya perolehan (laba kotor / biaya perolehan = $66 \frac{2}{3}$).

LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, silakan anda mengerjakan latihan berikut ini !

- 1) Apa yang anda ketahui tentang konsep konservatisme dalam akuntansi, terutama kaitannya dengan penilaian persediaan ?
- 2) Mengapa penempatan batas tertinggi dan batas terendah dalam biaya penggantian dianggap perlu ?
- 3) Apa yang dimaksud dengan batas tertinggi ? dan bagaimana menghitungnya ?
- 4) Perbedaan apa sajakah yang ditimbulkan dari penerapan metode mana yang terendah antara biaya dan nilai pasar terhadap unit persediaan secara terpisah dibandingkan terhadap persediaan secara keseluruhan ?
- 5) Apa informasi yang diperlukan guna menentukan persentase laba kotor yang dapat diandalkan untuk digunakan dalam metode laba kotor ?
- 6) Sebutkan dan jelaskan dua tahap dalam mengestimasi nilai persediaan !

RANGKUMAN

Menerapkan aturan mana yang terendah antara biaya dan nilai pasar (LCM) untuk mencerminkan penurunan dalam nilai pasar persediaan. Aturan LCM menghasilkan pengakuan penurunan nilai pasar dari persediaan yang penerapannya membutuhkan spesifikasi yang teliti akan nilai pasar tersebut. Untuk menggunakan LCM, harga perolehan persediaan akhir dibandingkan dengan nilai pasar. Jika nilai pasar lebih rendah dari harga perolehan, maka nilai persediaan akhir dikurangi menjadi sebesar nilai pasar.

Nilai pasar persediaan sama dengan biaya pengantiannya, dengan batasan tertinggi dan terendah. Batasan tertinggi yaitu nilai pasar persediaan tidak boleh lebih besar dari nilai realisasi bersih. Batasan terendah yaitu bahwa nilai persediaan tidak boleh lebih rendah dari nilai realisasi bersih dikurangi margin laba normal. Menggunakan metode laba kotor (gross profit method) untuk mengestimasi persediaan akhir merupakan teknik sederhana. Estimasi persediaan digunakan sebagai konfirmasi atas catatan akuntansi dan untuk menggantikan perhitungan persediaan jika perhitungan secara fisik tidak memungkinkan untuk dilakukan.