

## **BAB III**

### **PEMBAHASAN**

#### **A. Deskripsi Kasus**

Persediaan merupakan aset perusahaan yang menempati posisi yang cukup penting. Dalam perusahaan dagang, persediaan merupakan barang-barang yang dibeli oleh perusahaan dengan tujuan untuk dijual kembali dengan tanpa mengubah bentuk dan kualitas barang, atau dapat dikatakan tidak ada proses produksi sejak barang dibeli sampai dijual kembali oleh perusahaan.

Dalam proses akuntansi persediaan, perusahaan perlu memperhatikan unsur pengukuran, pencatatan, penilaian dan pembukuannya terhadap persediaan. Dengan memperhatikan hal tersebut, tentu perusahaan tidak akan kesulitan menata dan memperoleh informasi mengenai persediaannya setiap saat akan dibutuhkan. Proses tersebut bisa dilakukan saat perusahaan sudah menentukan standar akuntansi seperti apa yang mau diaplikasikan, mulai dari rumus biaya yang ingin digunakan, metode biayanya, pengakuan persediaan sebagai beban, dan klasifikasi biaya-biaya yang menentukan sebagai nilai persediaannya.

Sebagai contoh, SAK ETAP merupakan salah satu standar akuntansi yang tergolong sederhana. Berbeda dengan PSAK, SAK ETAP diperuntukkan kepada perusahaan atau entitas yang tidak memiliki

akuntabilitas public signifikan, dan menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statement*) bagi pengguna eksternal. Selain secara garis besar standar akuntansinya, aspek terpenting dalam keuangan seperti persediaan pun diatur dalam standar akuntansi ini dengan terperinci, sama dengan PSAK. Dengan diadakannya SAK ETAP, diharapkan entitas yang bergerak dari kalangan bawah hingga menengah dapat mengaplikasikannya untuk menciptakan laporan keuangan yang relevan dan dapat diandalkan, terutama dalam pembuatan keputusan untuk penentuan langkah unit usaha selanjutnya.

Salah satu contoh unit usaha yang dapat menggunakan SAK ETAP adalah apotek. Dikarenakan SAK ETAP difokuskan kepada unit usaha yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan, artinya unit usaha tersebut bukanlah unit usaha yang terdaftar di bursa efek. Kimia Farma, Kalbe Farma menjadi contoh dari apotek besar yang memiliki cabang dan membuat produk sendiri, tentunya tidak menyusun laporan keuangannya sesuai SAK ETAP dikarenakan punya tanggung jawab terhadap *stakeholder* yang mencurahkan modalnya, dan dikarenakan merupakan perusahaan farmasi maka 2 perusahaan tersebut membuat laporan keuangannya menggunakan PSAK. Berbeda dengan 2 apotek yang telah disebutkan, saat ini apotek rumahan atau skala menengah yang tersebar dan dekat dengan konsumen di sekitar kita saat ini masih memiliki kekurangan dalam pengetahuan terkait SAK ETAP dan pentingnya menggunakan standar akuntansi tersebut. Seperti salah satu apotek Naga Farma yang dianalisa kali ini, menjadi

contoh dari sekian apotek kecil rumahan dan menengah di kota Bogor yang belum menggunakan standar akuntansi SAK ETAP dalam penyajian laporan keuangannya.

## **B. Analisis Kasus**

### **1. Hasil Wawancara Lapangan**

#### **a. Awal Berdirinya Naga Farma**

Apotek Naga Farma merupakan apotek yang didirikan pada 10 Maret 2015 oleh apoteker Dra. Trisnawati, Apt. dengan nomor SIPA 19440528/SIPA.32.71/2012/2.009.

#### **b. Tenaga Kerja**

Apotek ini memiliki pegawai sejumlah 10 orang yang terbagi dengan pembagian jadwal kerja (*shift*) pagi dan sore, yang terdiri dari 2 kasi dan 3 apoteker.

#### **c. Alur Masuk-Keluar Barang Persediaan Apotek**

Naga Farma memperoleh persediaan barang dagangnya dari perusahaan farmasi/PBF (Pedagang Besar Farmasi) obat-obatan dan CV yang bergerak dalam bidang farmasi. Pembelian barang dagangnya tidak dilakukan setiap hari, melainkan dibeli sesuai kebutuhan gudang dan konsumen saja.

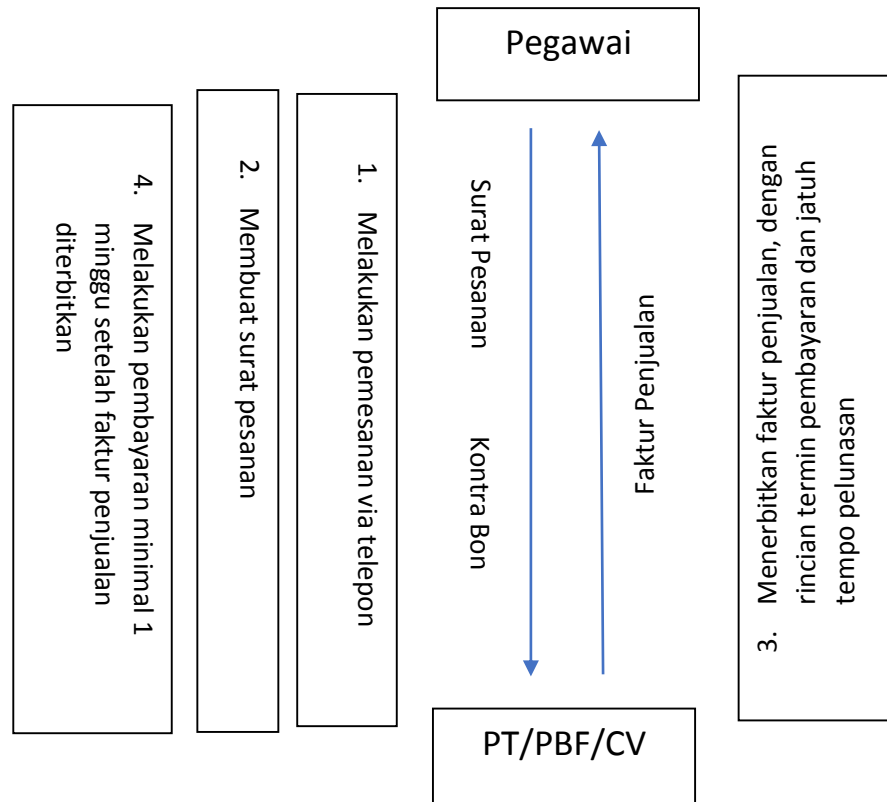
d. Pembagian Tugas

Tugas kasir di tempat ini adalah melayani pembelian dari konsumen dan merekapnya, sedangkan apoteker bertugas memesan barang, menerima dan melakukan pembayaran, melakukan *update* jumlah persediaan di apotek, meracik obat jika dibutuhkan konsumen, dan merekap pembelian barang dagangnya.

e. Pembukuan Aktivitas Kerja Apotek

Pencatatan semua transaksi di apotek diawali dengan cara manual di awal tahun 2015, hingga akhirnya pada tahun 2016 menggunakan program yang merupakan system informasi apotek yang bernama Gampang Apotek. Program ini difokuskan untuk hal-hal yang berkaitan dengan persediaan, pembelian, dan penjualan. Namun, dikarenakan kurangnya penegasan untuk pemakaian program ini dan kurangnya pengetahuan akan penggunaan program tersebut, di dua tahun pertama program ini tidak digunakan secara optimal dan hasil data yang dibuat di program tidak selengkap yang dibuat secara manual. Dan akhirnya, pada tahun 2018, program Gampang Apotek dipergunakan kembali dan sistem manual tidak diterapkan kembali.

Secara garis besar, alur penerimaan persediaan barang dagang yang dilakukan oleh pegawai apotek di tempat ini disajikan pada Gambar III.1 di bawah ini.



**Gambar III.1**  
**Alur Penerimaan Barang**

Berdasarkan Gambar III.1 di atas, alur penerimaan persediaan pada apotek adalah sebagai berikut. Setelah barang diterima, adapun langkah-langkah selanjutnya yang dilakukan oleh pegawai mulai dari persediaan diterima hingga pengeluarannya sampai akhir bulan adalah sebagai berikut:

1. Pegawai melakukan pengecekan apakah barang yang sampai di apotek adalah barang yang sesuai dengan yang tertera dalam surat pesannya. Apabila ada yang tidak sesuai, pegawai langsung menginformasikannya kepada PBF/*supplier* terkait mengenai kesalahan tersebut dan meminta revisi faktur. Sambil revisi tersebut dibuat oleh penjual, di hari yang sama pegawai langsung menyerahkan kembali barang yang tidak sesuai dengan pesanan dan faktur yang salah kepada kurir yang mengirimkan persediaannya.
2. Persediaan disimpan dan dikeluarkan di etalase penjualan, dikeluarkan sesuai dengan kapasitas yang sudah ditentukan.
3. Pegawai yang berada di kasir bertugas menerima pesanan dari konsumen terkait obat yang akan diambil, kemudian mencatat berapa banyak dikeluarkannya.
4. Pegawai yang bertugas mencatat jumlah persediaan keluar memeriksa kembali begitu *shift*-nya akan berakhir, begitu pula dengan yang bertugas di *shift* berikutnya apabila stok yang sama di *shift*-nya keluar juga. Poin ini berlaku juga saat persediaan dibeli kembali di waktu-waktu pegawai membutuhkan stok lagi.
5. Di akhir bulan, pegawai wajib merekap hasil pencatatannya untuk seluruh produk dan memasukkannya ke program Gampang Apotek.

## 2. Dokumentasi Apotek

Dalam merekam dan mendokumentasikan transaksi dan *flow* penerimaan dan pemakaian persediaannya, Apotek Naga Farma memiliki beberapa data-data yang kali ini dianalisa. Adapun data-datanya untuk dinilai kesesuaiannya dengan SAK ETAP berdasarkan Bab 11 SAK ETAP adalah sebagai berikut:

### 1. Kartu Persediaan

Apotek Naga Farma menerapkan metode fisik untuk mengetahui jumlah barang di gudang dan menghitung harga pokoknya. Maka dari itu, apotek ini rutin melakukan *stock opname* harian dan bulanan. Semua hasil pengecekan dimasukkan ke dalam kartu persediaan. Berdasarkan hasil pengamatan dokumen Naga Farma, bentuk tabel persediaan yang digunakan adalah sebagai berikut:

**Tabel 1 : Kartu Persediaan**

<p><b>Apotek Naga Farma</b>          Jl. Veteran Blok Kepatihan No. 54          Bogor 16125          SIPA: 19940528/SIPA.32.71/2012/2.009</p>				
<p><b>KARTU PERSEDIAAN</b></p>				
Nama Barang:			Harga:	
Tanggal	Keterangan	Masuk	Keluar	Sisa

Keterangan:

- i. Tanggal: diisi dengan tanggal persediaan dikeluarkan, dibeli kembali atau dikembalikan
- ii. Keterangan: diisi apabila persediaan tersebut dijual, dibeli, atau diretur
- iii. Masuk/keluar/sisa: diisi dengan bentuk angka, sesuai realita transaksi barangnya.

Salah satu contoh kartu persediaan yang dibuat oleh Apotek Naga Farma terhadap satu produk adalah seperti berikut:

<b>Apotek Naga Farma</b>				
Jl. Veteran Blok Kepatihan No. 54				
Bogor 16125				
SIPA: 19440528/SIPA.32.71/2012/2.009				
<b>KARTU PERSEDIAAN</b>				
Nama Barang: Canesten Cream 10gr      Harga: Rp31.315,-				
Tanggal	Keterangan	Masuk	Keluar	Sisa
24/1	Beli	10	-	12
24/1	Jual	-	3	9
25/1	Jual	-	1	8
26/1	-	-	-	8
27/1	Jual	-	2	6
28/1	-	-	-	6
29/1	Beli	10	-	16
30/1	-	-	-	16
31/1	Jual	-	3	13

Menurut informasi yang didapat dari pegawai yang melakukan *stock opname*, setelah semuanya dihitung ulang di tiap akhir bulan pegawai pun membuat rekapnya selama satu tahun dengan modal informasi

dari kartu persediaan di atas. Dengan demikian, rekap tersebut di program Gampang Apotek adalah seperti berikut:

<b>Apotek Naga Farma</b>				
Jl. Veteran Blok Kepatihan No. 54				
Bogor 16125				
SIPA: 19440528/SIPA.32.71/2012/2.009				
<b>KARTU PERSEDIAAN</b>				
Nama Barang: Canesten Cream 10gr      Harga:				
Tanggal	Keterangan	Masuk	Keluar	Sisa
	Persediaan			2
Jan		20	9	13
Feb		10	6	17
Mar		5	5	17
Apr		12	8	17
Mei		-	5	16
Jun		10	2	24
Jul		5	7	20
Agust		5	-	25
Sept		7	6	26
Okt		5	9	25
Nov		-	5	20
Des		-	7	13

Adapun produk yang dibeli dalam satu tahun namun dibeli dari *supplier* lebih dari 1. Hal ini dilakukan oleh pegawai apotek apabila *supplier* yang biasanya dihubungi untuk melakukan pemesanan produk tersebut sedang tidak memiliki stok di gudangnya. Untuk menghindari kekosongan stok di apotek, maka pegawai menghubungi PBF/*supplier* terdekat yang memiliki stok tersebut di gudangnya. Salah satu

contohnya adalah produk Cal-95 Kaplet (box @ 30).

Pencatatannya adalah sebagai berikut:

<b>Apotek Naga Farma</b> Jl. Veteran Blok Kepatihan No. 54 Bogor 16125 SIPA: 19440528/SIPA.32.71/2012/2.009					
<b>KARTU PERSEDIAAN</b>					
Nama Barang: Cal-95 Kaplet (box @ 30):					
Tanggal	Keterangan	Harga	Masuk	Keluar	Sisa
	Persediaan	Rp132.000			1 Rp132.000
Jan					1 Rp132.000
Feb	Pembelian	Rp124.000	2	-	1 (Rp132.000) 2 (Rp124.000)
Mar	Penjualan		-	1	2 (Rp124.000)
Apr	Penjualan		-	1	1 (Rp124.000)
	Pembelian	Rp128.000	2	-	2 (Rp128.000)
Sumber: data kuantitatif diolah 2017					

Dari metode pencatatan persediaan dalam kartu persediaannya, bisa disimpulkan bahwa Apotek Naga Farma menerapkan rumus biaya FIFO (*First In First Out*) dalam menentukan nilai persediaannya, namun metodenya hanya berlaku pada beberapa produk yang memiliki harga yang berbeda, dan biasanya disebabkan karena pembeliannya dilakukan di beberapa PBF. Dalam *screening* faktur yang dilakukan peneliti, selebihnya

produk yang memiliki satu harga saja dibuat pencatatan di kartu persediaannya seperti tabel yang sebelumnya.

## 2. Rekapitulasi Pembelian Persediaan Barang Dagang

Pengiriman barang persediaan ke gudang apotek dicatat dengan penerapan *FOB Destination Point*, dimana barang tersebut baru diakui sebagai persediaan apabila harganya sudah sampai ke apotek. Untuk obat-obatan yang dibeli dari PBF/*supplier*/perusahaan farmasi yang berada di kawasan Bogor dan sekitarnya, biasanya tidak menyertakan biaya pengiriman dalam transaksinya, jadi harga beli yang terdapat di faktur penjualannya tidak menyertakan biaya pengiriman. Biaya perolehan persediaan apotek berasal dari harga jual barang *supplier* ditambah pajak masukan yang harus dibayar oleh penjual. Rekapitulasi harga produk bisa dilihat pada lampiran yang tersedia di halaman akhir.

## 3. Pengukuran Biaya Persediaan

Pengukuran biaya persediaan yang dilakukan di apotek tidak dilandaskan pada metode biaya standar maupun eceran, dikarenakan tidak melakukan pengestimasi biaya. Metode eceran bisa dipakai pula untuk mengukur berapa besar biaya yang dikeluarkan ketika membeli satu produk, namun karena persediaan apotek selalu mengalir

tiap waktu sudah dimasukkan ke gudang, seringkali metode tersebut tidak dipakai lagi untuk mengevaluasi berapa banyak yang diperlukan untuk masuk ke gudang. Maka dari itu, peneliti mencoba membuat pengukurannya menggunakan metode eceran, dengan rumusan sebagai berikut:

	Harga Pokok	Harga Eceran
Persediaan barang dagang awal	Xxx	Xxx
(ditambah) Pembelian awal	Xxx	Xxx
Barang yang tersedia untuk dijual	Xxx	Xxx

Rasio biaya terhadap harga eceran:

$$\frac{\text{Barang yang tersedia untuk dijual harga pokok}}{\text{Barang yang tersedia untuk dijual harga eceran}}$$

	Harga Eceran
(dikurang)	
Penjualan bulan berjalan	Xxx
Persediaan barang dagang akhir bulan pada eceran	Xxx
Persediaan barang dagang akhir bulan pada estimasi biaya	Xxx

Sebagai contoh, untuk mengukur biaya persediaan Pimtracol Syrup 60ml di bulan Januari dengan cara di atas:

	Harga Pokok	Harga Eceran
Persediaan barang dagang awal (12 unit)	x Rp7.450 =Rp89.400	x Rp8.500 = Rp102.000
(ditambah) Pembelian awal (24 unit)	Rp178.800	Rp204.000
Barang yang tersedia untuk dijual	Rp268.200	Rp306.000

Rasio biaya terhadap harga eceran:

$$\frac{\text{Barang yang tersedia untuk dijual harga pokok}}{\text{Barang yang tersedia untuk dijual harga eceran}}$$

$$= \frac{268.200}{306.000} \times 100\% = 87\%$$

	Harga Eceran
(dikurang)	Rp127.500
Penjualan bulan Januari (15 unit)	
Persediaan barang dagang akhir bulan pada eceran	Rp178.500
Persediaan barang dagang akhir bulan pada estimasi biaya	Rp155.295

#### 4. Perlakuan Persediaan yang Kadaluarsa

Apotek Naga Farma menerapkan pengembalian atas produk yang akan kadaluarsa dalam 1 bulan sebelum

tanggal kadaluarsa yang sebenarnya dengan mengajukan nota retur kepada PBF/*supplier* bersangkutan dan mengembalikan produknya. Produk-produk tersebut dicatat pada buku obat rusak/kadaluarsa dan dicatat pada kartu ersediaan sebagai pengurang. Sayangnya, penghapusan persediaannya tidak sepenuhnya dilakukan pada jurnal dan mengakibatkan adanya persediaan kadaluarsa yang tetap terhitung pada hasil akhir *stock opname*. Pencatatannya pun dilakukan seperti berikut:

Nama Obat	Tanggal Exp.	Jumlah Unit	Harga Satuan	Jumlah Harga
Zevit Grow	8/18	23	Rp1.225	Rp28.175
Sporetik 100mg	6/18	2	Rp18.700	Rp37.400
Gentamycin Cream	3/18	13	Rp1.933	Rp25.129
Neofer Tablet	4/18	2	Rp5.883	Rp11.776
Biolysin Smart	10/18	4	Rp100.000	Rp400.000
Boraginol S Ointment 15gr	9/18	18	Rp.51.330	Rp923.940

Berdasarkan 4 poin di atas, bila dibandingkan dengan metode pengukuran biaya, rumus biaya atau penerapan penilaian persediaan yang diatur dalam Bab 11 SAK ETAP dapat dibuat dengan tabel indikator seperti berikut:

Indikator	SAK ETAP	Apotek
Pengukuran Biaya	Biaya Historis	Biaya Historis
Rumus Biaya	FIFO ( <i>First In First Out</i> )	FIFO ( <i>First In First Out</i> )
Pengukuran nilai persediaan	Metode biaya standar atau Metode Eceran	Tidak Keduanya
Penurunan Nilai Persediaan	Harga jual dikurangi biaya untuk menyelesaikan dan menjual, diakui kerugian atas penurunan nilai	Tidak ada pengakuan penurunan nilai persediaan

Adapun hasil lain yang didapat selama penelitian berlangsung, seperti:

#### 1. Omset

Untuk mengetahui keuntungan kotor berdasarkan kuantitas produk dari penjualan barang dagang yang diperoleh Apotek Naga Farma, dilakukan perhitungan setiap bulannya. Perhitungan tersebut dilakukan dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

$$Omset = \frac{\text{Persentase harga jual apotik}}{100\% + \text{Persentase harga jual apotik}} \times 100\%$$

$$\frac{15}{115} \times 100\% = 13\%$$

$$\frac{25}{125} \times 100\% = 20\%$$

$$\frac{30}{130} \times 100\% = 23\%$$

$$\text{Rata - rata omset} = \frac{13\% + 20\% + 23\%}{3} = 19\%$$

Apabila omset yang dihasilkan pada Januari 2017 sejumlah Rp269.108.900, maka keuntungan kotor yang diperoleh Apotek Naga Fara adalah sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{Keuntungan kotor} &= \text{Rp}269.108.900 \times 19\% \\ &= \text{Rp}51.130.691 \end{aligned}$$

## 2. Trend

Trend adalah keadaan data yang menaik atau menurun dari waktu ke waktu. Salah satu Teknik yang digunakan adalah metode kuadrat terkecil (*least square method*). Metode trend linier perkiraannya adalah sebagai berikut:

$$\hat{y} = a + bt$$

dimana:

$\hat{y}$  adalah data *time series* yang akan diperkirakan

$t$  adalah variabel waktu

$a$  dan  $b$  adalah konstanta dan koefisien, yang didapat dengan menggunakan formula:

$$a = \bar{y} - \bar{b}t$$

$$\bar{y} = \frac{\sum y}{n} \text{ dan } \bar{t} = \frac{\sum t}{n}$$

$$b = \frac{\sum ty - \frac{\sum t \sum y}{n}}{\sum r^2 - \frac{(\sum t)^2}{n}}$$

Sebagai contoh, Apotek Naga Farma menjual salah satu produk yaitu OBH Ciubros 100ml dengan rekapan selama tahun 2017 adalah sebagai berikut:

Bulan	Kuantitas	Harga (y)	X	x.y	T	x <sup>2</sup>
Januari	4	18.000	-6	-108.000	1	36
Februari	3	13.500	-5	-67.500	2	25
Maret	3	13.500	-4	-54.000	3	16
April	2	9.000	-3	-27.000	4	9
Mei	2	9.000	-2	-18.000	5	4
Juni	2	9.000	-1	-9.000	6	1
Juli	1	4.500	1	4.500	7	1
Agustus	2	9.000	2	18.000	8	4
September	2	9.000	3	27.000	9	9
Oktober	2	9.000	4	36.000	10	16
November	5	22.500	5	112.500	11	25
Desember	4	18.000	6	108.000	12	36
Σ	32	144.000	0	22.500		182

Dikarenakan data tersebut adalah data genap, maka untuk mencari a dan b dengan cara berikut:

$$a = \frac{144.000}{6} = 24.000$$

$$b = \frac{22.500}{182} = 123,62$$

Dengan demikian, jika dimasukkan ke dalam metode kuadrat terkecil menjadi seperti berikut:

$$a = \bar{y} - \bar{b}t$$

$$24.000 = \bar{y} - \overline{(123,62 \times t)}$$

$$\bar{y}_{Januari} = 24.000 + 123,62(1) = 24.123,62$$

$$\bar{y}_{Februari} = 24.000 + 123,62(2) = 24.247,24$$

$$\bar{y}_{Maret} = 24.000 + 123,62(3) = 24.370,86$$

$$\bar{y}_{April} = 24.000 + 123,62(4) = 24.494,48$$

$$\bar{y}_{Mei} = 24.000 + 123,62(5) = 24.618,10$$

$$\bar{y}_{Juni} = 24.000 + 123,62(6) = 24.741,72$$

$$\bar{y}_{Juli} = 24.000 + 123,62(7) = 24.865,34$$

$$\bar{y}_{Agustus} = 24.000 + 123,62(8) = 24.988,96$$

$$\bar{y}_{September} = 24.000 + 123,62(9) = 25.112,58$$

$$\bar{y}_{Oktober} = 24.000 + 123,62(10) = 25.236,20$$

$$\bar{y}_{November} = 24.000 + 123,62(11) = 25.359,82$$

$$\bar{y}_{Desember} = 24.000 + 123,62(12) = 25.483,44$$

Dari hasil perkiraan metode kuadrat terkecil berdasarkan trend untuk produk OBH Ciubros 100ml tidak menunjukkan adanya pengaruh variasi musiman, dalam arti tidak adanya kenaikan atau penurunan. Hasil ini hanya berlaku untuk 1 produk, dan akan berbeda hasilnya pada produk lain dengan cara hitung yang sama.