

MENGHITUNG HARGA POKOK UNTUK PERUSAHAAN CAMPURAN

Oleh:

Elvy Manurung¹

Pendahuluan

Pencatatan keuangan di suatu perusahaan dengan menggunakan teori akuntansi seringkali harus disesuaikan dengan jenis usaha perusahaan yang bersangkutan. Teknik pencatatan yang sesuai untuk perusahaan yang bergerak di bidang jasa akan berbeda dengan pencatatan keuangan di perusahaan yang memproduksi barang. Uraian berikut ini adalah tentang pencatatan keuangan yang dapat digunakan di perusahaan campuran.

Perusahaan Campuran

Secara umum, kita mengetahui bahwa perusahaan dibagi ke dalam tiga jenis operasi (bidang usaha) yaitu : perusahaan jasa, perusahaan dagang dan perusahaan industri / manufaktur, oleh karena itu pelaporan keuangan untuk ketiga jenis perusahaan tersebut masing-masing akan berbeda. Hal ini disebabkan adanya *account* (perkiraan) yang membedakan ketiga jenis perusahaan tersebut, yaitu *account* persediaan. Dalam perusahaan jasa tidak terdapat *account* persediaan jasa, sedangkan dalam perusahaan dagang terdapat *account* persediaan barang dagangan, dan dalam perusahaan industri ada tiga jenis persediaan yaitu persediaan bahan baku, persediaan barang dalam proses dan

persediaan barang jadi. *Account* tersebut menimbulkan perhitungan yang berbeda dalam Harta dan Biaya sehingga pencatatan dan penyajiannya dalam Laporan Keuangan akan berbeda juga.

Manakala perusahaan beroperasi secara murni, apakah itu bidang jasa, dagang atau industri, akuntansinya dapat dengan mudah diterapkan. Akan tetapi, jika operasi perusahaan mulai bercampur (diistilahkan dengan nama '*perusahaan campuran*'), misalnya perusahaan beroperasi dalam bidang jasa + dagang, atau jasa + industri, atau dagang + industri, maka penerapan teori akuntansi di lapangan akan terasa lebih sulit daripada yang seharusnya.

Ilustrasi

Untuk menjelaskan mengenai perusahaan campuran tersebut diatas, berikut diuraikan contoh yaitu suatu studi kasus terhadap PT "X", yang memperlihatkan bagaimana masalah akuntansi dapat timbul karena perusahaan melakukan operasi campuran.

PT "X" dikategorikan sebagai sebuah perusahaan dagang yang bergerak dalam bidang penjualan barang-barang bekas, transaksi penjualannya lebih banyak dilakukan secara kredit. PT tersebut membeli barang dagangannya berdasarkan pesanan dari

¹ Penulis adalah staf pengajar tetap pada Program D-3 Manajemen Universitas Katolik Parahyangan

dagangan tersebut sudah siap untuk dijual. Di samping itu, perusahaan juga akan mengeluarkan biaya tambahan untuk memperbaiki barang tersebut jika pembeli menginginkannya (tergantung dari pesanan). Akuntansi yang selama ini dipakai oleh perusahaan adalah sebagai berikut :

a. pada saat uang muka diterima, perusahaan mencatat :	
Dr. Kas	
	Cr. Uang Muka Penjualan
b. pada saat biaya-biaya dikeluarkan untuk membeli barang dagangan :	
Dr. Pembelian barang	
	Cr. Kas / Hutang
c. jika ada biaya-biaya tambahan untuk memperbaikinya, maka dicatat :	
Dr. Biaya Perbaikan	
	Cr. Kas / Hutang

Dengan pencatatan transaksi-transaksi seperti di atas, maka perusahaan menyajikan perhitungan harga pokoknya dalam laporan rugi laba untuk setiap periodenya, sebagai berikut :

<u>LAPORAN RUGI LABA</u>	
<u>Pendapatan :</u>	
- Penjualan barang	Rp xxx
<u>Harga Pokok Barang yang Dijual :</u>	
- Persediaan awal barang dagangan	Rp xxx
- Pembelian	<u>xx +</u>
Barang yang tersedia untuk dijual	Rp xxx
- Persediaan akhir barang dagangan	<u>(xx)</u>
Harga pokok barang yang dijual	<u>Rp xxx -</u>
 <u>Laba kotor</u>	 Rp xxx
<u>Biaya-biaya Operasional :</u>	
- Biaya Perbaikan	Rp xx
- Biaya Lain-lain	<u>xx +</u>
Total Biaya Operasional	<u>Rp xx -</u>
 LABA USAHA	 Rp xxx

Permasalahan yang timbul

Dengan penyajian perhitungan Rugi Laba seperti di atas, timbul pertanyaan dari pembaca laporan keuangan :

1. Apakah perhitungan harga pokok barang yang dijual sudah benar ? apakah tidak lebih tepat jika biaya perbaikan diperhitungkan sebagai tambahan atas harga pokok barang yang dijual ?
2. Apakah harga pokok barang yang dijual merupakan biaya yang sungguh-sungguh dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan yang diterima pada periode yang bersangkutan (matching period) ? Hal ini disebabkan bentuk penjualan terbanyak yang dilakukan oleh perusahaan adalah penjualan kredit, sehingga pembelian yang dilakukan pada periode tersebut, baru akan diterima pendapatannya setelah barang diserahkan kepada pembeli (ada ketidaksesuaian periode antara biaya dan pendapatan).

Analisa atas transaksi-transaksi yang terjadi

Berdasarkan pertanyaan-pertanyaan dari pembaca laporan keuangannya, maka dirasakan pentingnya mengkaji kembali pencatatan transaksi-transaksi yang selama ini telah dilakukan. Analisa ini dimulai dengan meneliti jenis-jenis transaksi yang telah dilakukan oleh perusahaan sehingga dapat diketahui jenis operasi apakah sebenarnya perusahaan "X" ini.

Melihat karakteristik dari PT "X" , maka dapat diketahui bahwa PT tersebut menjual barang dagangannya berdasarkan pesanan yang diajukan oleh pembeli. Ini terbukti dari transaksi pembelian yang dilakukan, didasarkan atas order

penjualannya, di samping itu perusahaan juga melakukan perbaikan terhadap barang-barang tertentu sesuai dengan pesanan dari pembelinya. Dalam hal ini, biaya perbaikan yang terjadi, yang terdiri dari : biaya bahan baku pembantu, biaya tenaga kerja dan biaya overhead di bengkel, menjadi tambahan biaya yang dikorbankan untuk memperoleh barang yang benar-benar sesuai dengan pesanan dan dapat diserahkan dengan segera ke tangan pembeli. Berdasarkan pengamatan tersebut, jelas bahwa perusahaan tidak lagi memiliki account persediaan barang dagangan (barang jadi) saja, tetapi juga ada account persediaan yang lain yaitu account persediaan barang dalam proses, dan account persediaan bahan baku (untuk barang yang belum diproses/diperbaiki). Dengan demikian perusahaan tidak lagi bergerak secara murni dalam usaha perdagangan (jual beli), akan tetapi usahanya sudah bercampur dengan usaha industri, yaitu dengan jalan mengolah barang-barang tertentu dari yang tidak terpakai (tidak berfungsi secara utuh), menjadi berfungsi kembali.

Metode akuntansi yang disarankan

Sesuai dengan analisa terhadap karakteristik operasi dari PT "X" tadi, maka disarankan supaya perusahaan menggunakan Job Order Costing Method (metode perhitungan harga pokok berdasarkan pesanan) yaitu salah satu metode yang dipakai untuk menghitung harga pokok barang yang dijual untuk jenis perusahaan industri. Hal ini dirasakan lebih cocok, mengingat bahwa sekalipun perusahaan dikategorikan sebagai perusahaan dagang, ternyata perusahaan tersebut telah melakukan usahanya secara campuran, yaitu melakukan operasi dagang dan industri.

Implementasinya

Metode Job Order Costing ini dapat mulai diterapkan dengan cara sebagai berikut:

1. Membuat kartu-kartu harga pokok untuk setiap pesanan yang diajukan oleh pembeli. Sekalipun ada pesanan untuk barang yang sama, tetapi kartu-kartunya berbeda, hal ini diupayakan untuk kecermatan perhitungan harga pokok masing-masing pesanan. Di dalam kartu-kartu tersebut dicantumkan dengan jelas :
 - nama pembelinya
 - nomor order
 - jenis/ spesifikasi barang yang dipesan
 - periodenya (mulai dari saat pemesanan s.d. penyelesaian / penyerahannya kepada pembeli)
 - perhitungan biaya-biaya yang dikeluarkan berdasarkan bukti-bukti yang ada, yaitu :
 - a. biaya bahan baku langsung (biaya pembelian barang dagangan)
 - b. biaya perbaikan (jika ada), yang terdiri dari :
 - biaya bahan baku pembantu (material yang digunakan untuk perbaikan)
 - biaya tenaga kerja langsung (upah pekerja yang memperbaiki)
 - biaya-biaya tidak langsung / biaya overhead di bengkel (misalnya biaya listrik, penyusutan peralatan, ongkos transport dan sebagainya).
- Begitu pesanan selesai dikerjakan, kartu-kartu tersebut segera ditandatangani oleh petugas yang bersangkutan untuk dilaporkan kepada pimpinan dengan melampirkan formulir atau bukti-bukti pendukungnya.
2. Kartu-kartu harga pokok pesanan tersebut diselenggarakan oleh bagian akuntansi,

sehingga kini departemen akuntansi dibagi menjadi dua, yaitu bagian akuntansi umum (menangani jurnal umum sampai dengan penyusunan laporan keuangan) dan bagian akuntansi biaya (menangani pencatatan, perhitungan dan penyusunan laporan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperbaiki barang yang dipesan oleh pembeli). Berdasarkan kartu-kartu harga pokok pesanan ini, pimpinan dapat mengecek secara langsung kesesuaian angka-angka di dalam laporan keuangan terutama : nilai persediaan barang dalam proses (work in process) di Neraca dengan kartu-kartu harga pokok per pesanan yang belum selesai perhitungannya, dan nilai harga pokok barang yang dijual pada laporan Rugi Laba dengan kartu-kartu harga pokok pesanan yang sudah selesai pengerjaannya, sehingga ada cross check di antara laporan keuangan (pengendalian intern meningkat).

Hal yang penting untuk diperhatikan adalah, penerapan metode tersebut mengakibatkan berubahnya pencatatan transaksi mulai dari saat pembeliannya sampai dengan penyerahannya kepada pembeli. Untuk lebih jelas, berikut diuraikan contoh-contoh pencatatan transaksi yang baru, yaitu jurnal :

a. Pembelian barang dagangan :

Dr. Macam-macam biaya
Cr. Kas / Hutang

b. Perolehan barang di gudang :

jikalau barang *tidak perlu diperbaiki* :

Dr. Persediaan barang jasa
Cr. Macam-macam biaya

jikalau barang *masih harus diperbaiki* :

Dr. Persediaan bahan baku
Cr. Macam-macam biaya

c. Biaya-biaya perbaikan yang terjadi :

Dr. Biaya bahan baku pembantu
Biaya upah langsung
Biaya-biaya tidak langsung
(overhead)
Cr. Kas

d. Perubahan dari *persediaan bahan baku* menjadi *persediaan barang dalam proses*, dicatat sbb :

Dr. Persediaan barang dalam proses
Cr. Persediaan bahan baku
Biaya bahan baku pembantu
Biaya upah langsung
Biaya-biaya tidak langsung

Setelah barang selesai diperbaiki, maka perubahan persediaan dari *persediaan barang dalam proses* menjadi *persediaan barang jadi*, dicatat sbb :

Dr. Persediaan barang jadi
Cr. Persediaan barang dalam proses

e. Penyerahan barang kepada pembeli dan penerimaan hasil penjualan dicatat :

Dr. Harga pokok barang yang dijual
Cr. Persediaan barang jadi
Dr. Kas / Piutang Dagang
Cr. Penjualan

Berdasarkan jurnal-jurnal tersebut, perhitungan Rugi Laba dan laporan Neraca disajikan sebagai berikut :

PERHITUNGAN RUGI LABA	
<i>Pendapatan</i> :	
- Penjualan	Rp xxx
<i>Harga Pokok Barang yang Dijual</i> (diperoleh langsung dari jurnal)	— xx
 Laba Kotor (dan seterusnya)	 Rp xxx

PERHITUNGAN RUGI LABA

<i>Pendapatan :</i>	
- Penjualan	Rp xxx
<i>Harga Pokok Barang yang Dijual</i> (diperoleh langsung dari jurnal)	<u> xx</u>
Laba Kotor (dan seterusnya)	Rp xxx

LAPORAN NERACAAKTIVA

Aktiva Lancar :

- ...

- ...

- *Persediaan :*

Persediaan bahan baku (diperoleh langsung dari jurnal)

Persediaan barang dalam proses (diperoleh dari jurnal)

Persediaan barang jadi (diperoleh langsung dari jurnal)

... (dan seterusnya)

melalui kartu-kartu harga pokok pesanan. Dengan demikian pembaca laporan keuangan, baik yang internal maupun eksternal memperoleh penjelasan yang informatif tentang harga pokok barang yang dijual dan laba usaha yang diperoleh perusahaan.

2. Tidak ada masalah dengan 'matching period', karena metode Job Order Costing telah melakukan pencatatan biaya dan pendapatan pada periode yang sesuai. Hal ini dapat dilihat dari adanya pemisahan biaya yang 'unexpired' dengan biaya yang sudah 'expired'. Unexpired cost dinyatakan dengan account persediaan dalam golongan aktiva lancar di Neraca, sedangkan expired cost disajikan dengan account harga pokok barang yang dijual pada laporan Rugi Laba. Oleh karena itu perhitungan harga pokok di Rugi Laba, merupakan biaya yang benar-benar telah dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan yang diterima pada periode yang bersangkutan.

Dengan menggunakan metode Job Order Costing ini, maka masalah-masalah yang timbul di awal pembahasan tadi, dapat diatasi dengan cara :

1. Memperoleh informasi yang lebih akurat mengenai harga pokok barang yang dijual, dari perhitungan yang diselenggarakan

Dengan demikian Laporan Keuangan PT "X" (laporan Neraca dan Rugi Laba) menjadi lebih terjamin kebenarannya, sehingga para pembaca laporan keuangan perusahaan tersebut dapat mengambil keputusan yang tepat mengenai PT yang bersangkutan.

DAFTAR PUSTAKA :

- Fess, P.E. dan Warren, C.S., 1993. *Accounting Principles*, 17th ed., South-Western, Cincinnati.
- Horngrén, C.T. dan Foster, G., 1994. *Cost Accounting - a Managerial Emphasis*, 8th. ed., Prentice-Hall, London.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 1984. *Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia*, IAI, Jakarta.
- Thacker, R.J., 1979, *Accounting Principles*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.