

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Persediaan

Aset yang termasuk dalam pengertian persediaan menurut PSAK 14 tentang persediaan adalah aset yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal, yang masih dalam proses produksi dan atau masih dalam perjalanan, atau yang masih berbentuk bahan atau perlengkapan yang dapat digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa. Persediaan pada umumnya menyumbang nilai terbesar diantara aset lancar maupun pada aset secara keseluruhan, sehingga diperlukan perlakuan dan penghitungan secara menyeluruh dan dengan prinsip kehati-hatian.

2.1.1 Pengukuran Awal Persediaan

Menurut PSAK 14, pada awal pengakuannya, persediaan diukur berdasarkan biaya persediaan yang timbul. Biaya persediaan mencakup biaya pembelian barang, biaya konversi, dan biaya lain-lain yang timbul hingga persediaan berada dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dilakukan penjualan atau dipakai.

Harga pembelian, bea masuk dan beberapa jenis pajak, biaya pengangkutan dan penanganan, serta biaya lainnya yang dapat secara langsung dibebankan pada perolehan persediaan berupa barang jadi, bahan, ataupun jasa termasuk dalam biaya

pembelian. Adapun pengurang biaya pembelian diantaranya diskon pembelian dan rabat yang dapat secara langsung mengurangi biaya pembelian.

Biaya konversi meliputi atau berkaitan dengan biaya yang secara langsung terkait dengan produksi sebuah unit atau proses konversi bahan menjadi barang jadi, yaitu biaya lain-lain tetap produksi (*fixed overhead cost*) dan biaya lain-lain

variabel produksi. Biaya lain-lain tetap produksi adalah biaya produksi tidak langsung yang tidak dibebankan berdasarkan volume produksi sehingga relatif konstan. Contohnya seperti biaya penyusutan dan pemeliharaan aset tetap yang digunakan untuk memproduksi barang, dan biaya administrasi serta manajemen

pabrik. Adapun biaya lain-lain variabel produksi adalah biaya produksi tidak langsung yang dibebankan berdasarkan volume produksi sehingga berubah-ubah mengikuti volume produksi. Contohnya seperti biaya upah pekerja tidak langsung.

Biaya lain-lain dibebankan sebagai persediaan sepanjang memenuhi persyaratan di mana biaya tersebut timbul agar persediaan berada dalam kondisi dan tempat yang memungkinkan persediaan untuk siap dijual atau dipakai. Berikut beberapa contoh biaya lain-lain yang dapat dibebankan sebagai persediaan menurut PSAK 14:

- 1) jumlah pemborosan bahan, upah, atau biaya produksi lainnya yang tidak normal;
- 2) biaya penyimpanan, kecuali biaya tersebut diperlukan dalam beberapa tahapan produksi;
- 3) biaya administrasi dan umum yang tidak memenuhi persyaratan yang mana membuat persediaan berada dalam lokasi dan kondisi yang sesuai;

- 4) biaya penjualan; dan
- 5) biaya pinjaman, dalam keadaan tertentu.

2.1.1.1 Rumus Biaya Persediaan

Rumus biaya persediaan atau aliran biaya persediaan adalah metode yang digunakan perusahaan dalam mengukur biaya persediaannya. Rumus biaya persediaan menurut PSAK 14 yang umumnya digunakan adalah biaya identifikasi khusus, *First in First out (FIFO)*, atau rata-rata tertimbang (*Weighted Average Cost Method*).

Metode biaya identifikasi khusus digunakan untuk persediaan berupa barang yang umumnya tidak dapat diganti dengan barang lain serta barang dan jasa yang dihasilkan dan dipisahkan untuk proyek khusus. Kriteria lain yang dapat mendukung penggunaan metode ini adalah jika perputaran suatu persediaan rendah, harga per unit nya tinggi, atau jika kuantitas persediaan rendah. Ketidakpraktisan penggunaan metode ini menyebabkan banyak perusahaan tidak memilih untuk menggunakan metode ini.

Metode rata-rata tertimbang mengukur nilai persediaan dengan cara mencari rata-rata harga persediaan yang sama selama periode akuntansi sehingga nilai persediaan akan berubah setiap kali terjadi pembelian persediaan. Kebanyakan perusahaan menggunakan metode ini karena gampang digunakan dan lebih kecil terkena risiko manipulasi pendapatan dibandingkan dengan metode penilaian yang lain.

Metode FIFO mengasumsikan perusahaan menggunakan persediaannya sesuai urutan pembelian persediaan tersebut atau dengan kata lain perusahaan menjual

atau menggunakan persediaan yang pertama kali dibeli atau persediaan terlama di gudang. Dengan asumsi demikian, persediaan yang tersisa di akhir periode adalah persediaan terbaru. Kelemahan metode ini adalah ketidakmampuan untuk mencocokkan biaya terbaru dengan pendapatan terbaru di laporan laba rugi. Hal ini dikarenakan perusahaan yang menggunakan metode ini akan membebankan biaya terlama dan mendapatkan pendapatan dengan harga paling baru sehingga tidak dapat mencerminkan laba yang sesuai.

2.1.1.2 Sistem Pencatatan Persediaan

Sebuah perusahaan harus memilih satu dari dua sistem pencatatan persediaan yang akan digunakan, antara lain sistem pencatatan perpetual atau sistem pencatatan periodik. Penggunaan sistem pencatatan persediaan oleh perusahaan harus konsisten setiap periodenya agar mengurangi kesalahan yang mungkin timbul dan sesuai dengan ketentuan yang ada. Beberapa perusahaan tidak dapat menjalankan sistem pencatatan perpetual karena manfaat yang didapatkan tidak sejalan dengan biaya yang dikeluarkan. Oleh karena itu, mereka menggunakan sistem pencatatan perpetual yang dimodifikasi. Sistem ini memberikan perubahan yang detail atas kuantitas persediaan yang dimiliki sehingga membantu untuk menentukan tingkat persediaan setiap waktu dan mencegah perusahaan mengalami kehabisan persediaan.

Sesuai namanya, sistem pencatatan perpetual mencatat setiap kali terjadinya perubahan pada kuantitas dan harga persediaan. Dengan begitu, perusahaan langsung mencatat persediaan pada akun persediaan setiap kali terjadi penambahan ataupun pengurangan persediaan. Beberapa akun yang digunakan dalam sistem ini

adalah akun biaya pengangkutan yang dicatat setiap kali terdapat biaya pengangkutan persediaan ke lokasi yang ditentukan, akun Harga Pokok Penjualan yang dicatat setiap kali persediaan dijual, dan akun persediaan yang mencakup beberapa kejadian seperti pembelian, pengembalian persediaan atau diskon persediaan, atau penjualan persediaan.

Sistem pencatatan periodik digunakan jika sebuah perusahaan hanya ingin menentukan kuantitas persediaan satu kali setiap periodenya. Berbeda dengan sistem pencatatan perpetual, setiap kali terdapat pembelian dan biaya pengangkutan persediaan, akun yang digunakan adalah akun pembelian. Adapun pengembalian atau diskon pembelian akan menggunakan akun sesuai namanya masing-masing. Sementara itu, untuk menghitung Harga Pokok Penjualan di akhir periode, perusahaan akan mengurangi persediaan akhir dengan persediaan awal setelah ditambah dengan pembelian selama periode tersebut. Nilai akhir persediaan sebuah perusahaan akan sama jika meskipun menggunakan sistem pencatatan periodik ataupun sistem pencatatan perpetual.

2.1.2 Pengukuran Akhir Periode Persediaan

Berbeda dengan saat persediaan diperoleh pertama kali, pengukuran persediaan pada akhir periode akuntansi dilakukan berdasarkan mana yang lebih rendah (*the lower of cost and net realizable value*), biaya atau nilai realisasi bersih (*net realizable value*). Penghitungan *Lower of Cost or Net Realizable Value* atau LCNRV dapat dilakukan dengan cara per individu, per kelompok, atau secara keseluruhan persediaan.

Menurut PSAK 14, NRV atau nilai realisasi bersih adalah estimasi harga jual dalam kegiatan usaha biasa dikurangi estimasi biaya penyelesaian dan estimasi biaya yang diperlukan untuk membuat penjualan. Anggapan atas adanya penurunan nilai persediaan menjadi lebih rendah dari biaya persediaan dan kemudian diukur menggunakan nilai realisasi bersih sejalan dengan pandangan bahwa nilai sebuah aset seharusnya tidak dinyatakan melebihi jumlah yang mungkin dapat direalisasi melalui penjualan ataupun penggunaan. Penentuan estimasi NRV didasarkan pada bukti paling andal yang tersedia saat dilakukan terhadap persediaan yang diharapkan dapat direalisasi. Penentuan estimasi NRV mempertimbangkan fluktuasi harga, biaya langsung yang terkait dengan peristiwa yang terjadi setelah akhir periode sepanjang peristiwa tersebut menegaskan kondisi yang ada pada akhir periode, atau tujuan pengadaan persediaan.

Biaya yang diperlukan untuk membuat penjualan adalah biaya inkremental yang diatribusikan secara langsung untuk pelepasan aset, misalnya komisi yang diberikan kepada penjual atau pungutan-pungutan berdasarkan undang-undang. Adapun biaya yang tidak termasuk biaya yang diperlukan untuk membuat penjualan adalah beban pembiayaan, pajak penghasilan, atau biaya transportasi yang diperlukan untuk membawa persediaan ke pasar.

Pada praktiknya, perhitungan persediaan menggunakan LCNRV menjadikan pencatatan persediaan tidak konsisten karena terdapat kemungkinan pada suatu periode perusahaan menggunakan biaya persediaan untuk mencatat dan pada periode lainnya perusahaan menggunakan NRV. Perubahan tersebut sesuai dengan PSAK 14 yang menyatakan bahwa perusahaan harus meninjau kembali NRV yang

telah ditentukan di setiap periodenya dan apabila kondisi yang awalnya mengakibatkan penurunan nilai persediaan di bawah biaya persediaannya tidak berlaku lagi maka penurunan nilai tadi harus dieliminasi kembali sehingga jumlah yang tercatat adalah yang terendah dari biaya atau NRV yang telah ditinjau kembali. Adapun pencatatan penurunan nilai persediaan dapat menggunakan 2 metode, yaitu metode COGS dan metode *Loss*. Metode COGS membebankan penurunan nilai persediaan ke Harga Pokok Penjualan. Sementara itu, metode *Loss* membebankan penurunan nilai persediaan ke kerugian atas penurunan NRV.

2.1.3 Pengungkapan Persediaan

Sebuah laporan keuangan yang disusun perusahaan harus mengungkapkan:

- 1) kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan, termasuk rumus biaya yang dipakai (FIFO, rata-rata);
- 2) total kuantitas tercatat persediaan dan jumlah nilai tercatat menurut klasifikasi yang sesuai bagi perusahaan;
- 3) kuantitas tercatat persediaan yang dicatat menggunakan NRV;
- 4) jumlah dari setiap pemulihan dari setiap penurunan nilai yang diakui sebagai penghasilan selama suatu periode;
- 5) kondisi atau peristiwa penyebab terjadinya pemulihan nilai persediaan yang diturunkan; dan
- 6) nilai tercatat persediaan yang diperuntukkan sebagai jaminan kewajiban.

Laporan keuangan perusahaan harus mengungkapkan salah satu informasi berikut:

- 1) biaya persediaan yang diakui sebagai beban selama periode tertentu meliputi biaya yang sebelumnya termasuk dalam pengukuran barang dalam persediaan yang telah dijual dan biaya lain-lain produksi yang tidak teralokasikan serta jumlah abnormal biaya produksi persediaan; atau
- 2) biaya operasi yang dapat diaplikasikan pada pendapatan yang diakui sebagai beban selama periode laporan keuangan dan yang diklasifikasikan sesuai dengan hakekatnya.

2.2 Audit atas Persediaan

Pada praktiknya, audit dilakukan dengan membagi sebuah laporan keuangan menjadi komponen yang lebih kecil agar lebih mudah dikelola dan dapat membantu pembagian tugas kepada anggota tim audit. Pembagian laporan keuangan tersebut umumnya didasarkan pada jenis atau kelas transaksi dan saldo akun yang terkait erat dalam siklus yang sama. Pembagian tersebut disebut pendekatan siklus. Selama audit berlangsung, auditor memperlakukan setiap siklus secara terpisah meskipun auditor tetap mempertimbangkan hubungan antar siklus. Berikut pembagian siklus laporan keuangan menurut Arens et al. (2017, p. 153):

- 1) siklus penjualan dan pengumpulan (*sales and collection cycle*);
 - 2) siklus akuisisi dan pembayaran (*acquisition and payment cycle*);
 - 3) siklus penggajian dan pegawai (*payroll and personnel cycle*);
 - 4) siklus persediaan dan pergudangan (*inventory and warehousing cycle*);
- dan

- 5) siklus akuisisi modal dan pembayaran kembali (*capital acquisition and repayment cycle*).

Siklus persediaan dan pergudangan berkaitan erat dengan keempat siklus lainnya, terutama pada perusahaan manufaktur. Persediaan dijadikan sebagai suatu siklus karena kerumitannya. Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi kerumitan audit atas persediaan mencakup:

- 1) persediaan pada umumnya merupakan akun dengan nilai terbesar di neraca saldo;
- 2) persediaan pada umumnya ditempatkan di beberapa lokasi;
- 3) persediaan mempunyai banyak jenis dan bentuk;
- 4) penilaian persediaan sulit ketika estimasi keusangan persediaan dibutuhkan dan ketika biaya pembuatan persediaan harus dialokasikan ke persediaan; dan
- 5) terdapat beberapa metode penilaian persediaan.

Siklus persediaan dan pergudangan dimulai dengan pembelian bahan baku untuk digunakan dalam produksi, umumnya bagi perusahaan manufaktur. Setelah bahan baku diterima, bahan baku tersebut disimpan di dalam gudang dan kemudian siap untuk diproses. Pemrosesan persediaan berbeda-beda bagi tiap perusahaan. Perusahaan menetapkan barang jadi yang akan mereka buat berdasarkan permintaan pelanggan, prediksi penjualan, dan hal lainnya serta dibantu dengan sistem akuntansi biaya yang digunakan. Terdapat dua jenis sistem akuntansi biaya, yaitu *job cost system* dan *process cost system*. Setelah barang jadi telah tercipta, barang jadi tersebut disimpan di gudang dan kemudian siap untuk dikirimkan ke

pelanggan. Pada akhirnya, persediaan yang terjual akan dicatat dalam berkas induk persediaan yang mencakup informasi jumlah, tipe persediaan, dan bahkan harga tiap unit persediaan.

2.2.1 Tujuan Audit Persediaan

Asersi manajemen dibuat oleh klien yang merupakan sebuah representasi tentang kelas transaksi dan akun yang terkait serta pengungkapannya dalam laporan keuangan. Auditor harus mempertimbangkan asersi yang relevan untuk tiap kelas transaksi, saldo akun, serta pengungkapan dan penyajian. Apabila auditor telah menetapkan asersi yang relevan, auditor dapat mengembangkan tujuan audit untuk tiap asersi. Tujuan audit yang ingin dicapai berkaitan erat dengan asersi yang dibuat oleh klien karena tanggung jawab utama auditor yaitu untuk menentukan apakah asersi manajemen klien terkait laporan keuangan sudah benar atau belum. Tujuan audit berguna untuk menyediakan *framework* yang membantu auditor untuk mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat. Berikut tiga kategori asersi yang digunakan secara umum.

- 1) Asersi tentang kelas transaksi dan kejadian untuk periode yang diaudit
 - a. Keterjadian (*occurrence*) – transaksi dan peristiwa yang telah dicatat telah terjadi dan berkaitan dengan perusahaan/entitas.
 - b. Kelengkapan (*completeness*) – semua transaksi dan peristiwa yang seharusnya dicatat telah dicatat.
 - c. Akurasi (*accuracy*) – jumlah dan data lain yang berkaitan dengan transaksi dan peristiwa yang tercatat telah dicatat dengan tepat.

- d. Pisah Batas (*cut-off*) – transaksi dan peristiwa telah dicatat dalam periode akuntansi yang benar.
 - e. Klasifikasi (*classification*) – transaksi dan peristiwa telah dicatat dalam akun yang benar.
- 2) Asersi tentang saldo akun di akhir periode
- a. Keberadaan (*existence*) – aset, kewajiban, dan kepentingan ekuitas ada.
 - b. Hak dan Kewajiban (*right and obligation*) – entitas memegang atau mengendalikan hak atas aset, dan kewajiban adalah kewajiban entitas.
 - c. Kelengkapan (*completeness*) – semua aset, kewajiban, dan kepentingan ekuitas yang seharusnya dicatat telah dicatat.
 - d. Penilaian dan Alokasi (*valuation and allocation*) – aset, kewajiban, dan kepentingan ekuitas dimasukkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat dan setiap penyesuaian penilaian yang dihasilkan dicatat dengan tepat.
- 3) Asersi tentang penyajian dan pengungkapan
- a. Kejadian dan Hak dan Kewajiban (*occurrence and right and obligation*) – peristiwa, transaksi, dan hal-hal lain yang diungkapkan telah terjadi dan berkaitan dengan entitas.
 - b. Kelengkapan (*completeness*) – semua pengungkapan yang harus dimasukkan dalam laporan keuangan telah disertakan.

- c. Klasifikasi dan Pemahaman (*classification and understandability*) – informasi keuangan dan informasi lainnya disajikan dan dijelaskan dengan tepat, dan pengungkapan diungkapkan dengan jelas.
- d. Akurasi dan Penilaian (*Accuracy and Valuation*) – informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan secara wajar dan pada jumlah yang tepat.

Adapun tujuan audit khusus terkait persediaan adalah sebagai berikut.

- 1) Memastikan seluruh persediaan tercatat di neraca.
- 2) Memastikan seluruh persediaan yang ada sudah dihitung dan dimasukkan dalam ringkasan persediaan.
- 3) Memastikan kuantitas persediaan yang dicatat sesuai dengan persediaan fisik di tangan.
- 4) Memastikan harga yang digunakan untuk menilai persediaan sudah tepat, dan penghitungan harga dikali kuantitas sudah tepat.
- 5) Memastikan persediaan diklasifikasikan dengan benar.
- 6) Memastikan pembelian serta penjualan persediaan di akhir periode sudah dicatat dengan tepat.
- 7) Memastikan total setiap persediaan sesuai dengan nilainya di jurnal.
- 8) Memastikan nilai persediaan dicatat berdasarkan PSAK 14.
- 9) Memastikan klien mempunyai hak atas setiap persediaan yang dicatat dan tidak mencatat persediaan yang dijaminkan.

2.2.2 Teknik Audit Persediaan

Auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit dengan menggunakan teknik audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat agar dapat membuat kesimpulan yang memadai sebagai basis opini auditor. Auditor seringkali menggunakan beberapa teknik audit untuk dapat mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat. Menurut Arens et al. (2017, p. 185), terdapat 8 jenis teknik audit yang umumnya digunakan oleh auditor, yaitu sebagai berikut.

1) Uji Fisik (*Physical Examination*)

Uji fisik adalah kegiatan menginspeksi atau menghitung aset berwujud yang dilakukan oleh auditor. Uji fisik bertujuan untuk memastikan bahwa persediaan benar-benar ada (tujuan keberadaan). Teknik ini dipandang sebagai salah satu teknik yang paling dapat diandalkan dan paling berguna. Uji fisik pada umumnya dapat berguna untuk memberikan informasi terkait kuantitas, deskripsi detail atas aset, serta kondisi atau kualitas aset tersebut.

Auditor diwajibkan untuk menghadiri penghitungan fisik persediaan bersama klien untuk menjalankan penghitungan fisik, kecuali jika tidak praktis. Sementara itu, jika auditor tidak dapat menghadiri penghitungan fisik persediaan karena kondisi yang tidak diperkirakan sebelumnya, auditor harus melakukan atau mengobservasi beberapa penghitungan fisik pada tanggal alternatif dan melaksanakan tambahan prosedur audit terhadap transaksi yang terjadi di antara kedua tanggal tersebut (SA 501).

2) Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi merupakan respons pihak ketiga yang bersifat memastikan kebenaran dan ketepatan informasi dalam hal ini persediaan, yang telah diminta auditor. Permintaan konfirmasi awalnya diminta oleh auditor dan kemudian diserahkan kepada klien untuk selanjutnya diserahkan kepada pihak ketiga. Konfirmasi merupakan salah satu teknik audit yang sering digunakan karena berasal dari pihak ketiga sehingga dapat meningkatkan keyakinan atas bukti audit yang didapatkan. Meskipun begitu, permintaan konfirmasi kepada pihak ketiga membutuhkan biaya lebih, dan dapat menyebabkan ketidaknyamanan kepada pihak ketiga sehingga perlu pertimbangan lebih dalam penggunaannya.

Penggunaan teknik audit berupa konfirmasi pada audit atas persediaan biasanya dilakukan untuk memastikan kebenaran atau ketepatan dari transaksi pembelian persediaan yang dilakukan klien atau jika klien mempunyai persediaan yang disimpan dan dikendalikan oleh pihak ketiga yang bernilai material, maka auditor meminta konfirmasi dari pihak tersebut tentang kuantitas dan kondisi atas persediaan yang disimpan atas nama klien.

3) Inspeksi (*Inspection*)

Inspeksi adalah pengujian yang dilakukan auditor terhadap dokumen dan berkas milik klien yang bersifat menambahkan informasi yang ada atau seharusnya berada dalam pernyataan keuangan. Dokumen

yang diuji dapat berasal dari dalam perusahaan maupun luar perusahaan. Dokumen yang berasal dari perusahaan seperti laporan penerimaan persediaan, yang berarti merupakan dokumen yang disiapkan dan digunakan di dalam perusahaan dan tidak dikirimkan keluar perusahaan. Dokumen yang berasal dari luar perusahaan berarti dokumen yang disiapkan dari luar perusahaan, dan akan diberikan kepada perusahaan seperti faktur dari pelanggan. Keandalan dokumen yang digunakan ditentukan dari jenisnya seperti dokumen yang berasal dari dalam atau luar perusahaan, bentuknya, atau berdasarkan keasliannya.

Selain dilakukan pada persediaan yang disimpan sendiri oleh klien, inspeksi juga dilakukan pada persediaan yang disimpan dan dikendalikan oleh pihak ketiga yang bernilai material. Sementara itu, inspeksi juga dilakukan atas dokumen yang terkait saat bahan baku diterima atau area fisik pada gudang tempat klien menyimpan persediaan agar memastikan persediaan dihitung dengan benar.

4) Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analitis diartikan sebagai evaluasi atas informasi keuangan melalui analisis atas hubungan antara data keuangan dan nonkeuangan. Prosedur analitis diperlukan selama fase perencanaan audit dan pada fase penyelesaian audit. Prosedur analitis berguna antara lain untuk memahami lingkungan bisnis dan industri klien, menilai kemampuan perusahaan klien untuk melanjutkan usaha, mengindikasikan adanya potensi kesalahan dalam laporan keuangan, serta untuk menyediakan

bukti untuk mendukung kebenaran saldo akun. Berikut merupakan prosedur analitis yang umumnya digunakan untuk audit atas persediaan.

Tabel II.1 Prosedur Analitis Substantif Persediaan

| Prosedur Analitis | Kesalahan yang Mungkin Terjadi |
|---|--|
| Membandingkan persentase <i>Gross Margin</i> dengan <i>Gross Margin</i> tahun lalu. | Adanya kelebihan atau kekurangan dalam menyajikan nilai persediaan dan harga pokok penjualan. |
| Membandingkan persentase <i>Inventory Turnover</i> dengan <i>Inventory Turnover</i> tahun lalu. | Adanya persediaan yang usang atau rusak serta kemungkinan kelebihan atau kekurangan dalam melaporkan nilai persediaan. |
| Membandingkan harga per unit persediaan dengan harga per unit tahun lalu. | Adanya kelebihan atau kekurangan dalam menyajikan harga per unit yang dapat mempengaruhi persediaan dan harga pokok penjualan. |
| Membandingkan pertambahan nilai persediaan dengan pertambahan tahun lalu. | Kesalahan penyajian atas kompilasi, harga per unit, atau ekstensi, yang mempengaruhi persediaan dan harga pokok penjualan. |
| Membandingkan biaya manufaktur tahun ini dengan biaya manufaktur tahun lalu. | Kesalahan penyajian harga per unit persediaan, khususnya karena |

| | |
|--|---|
| | kesalahan biaya tenaga kerja langsung dan biaya lain-lain pabrik. |
|--|---|

Sumber: Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan –

Auditing and Assurance Services, 2017

5) Keterangan dari Klien (*Inquiries of the Client*)

Keterangan dari klien dapat berupa informasi tertulis maupun informasi lisan yang diberikan sebagai respon atau jawaban atas pertanyaan dari auditor. Keterangan dari klien sering dianggap tidak konklusif karena dapat dengan mudah dimanipulasi sesuai keinginan klien. Oleh karena itu, saat meminta keterangan dari klien, auditor harus menyediakan bukti lain yang didapatkan melalui prosedur audit lain.

6) Perhitungan Ulang (*Recalculation*)

Perhitungan ulang dilakukan untuk memeriksa kembali sampel perhitungan yang disediakan oleh klien. Auditor biasanya melakukan perhitungan ulang menggunakan *software* seperti Microsoft Excel untuk memudahkan pekerjaannya.

7) Pelaksanaan Ulang (*Reperformance*)

Auditor melakukan tes tersendiri atas prosedur akuntansi atau pengendalian seperti pengendalian internal yang telah dilakukan klien selama periode akuntansi. Pelaksanaan ulang juga dapat berupa kegiatan memeriksa kembali perpindahan informasi pada beberapa tempat untuk memastikan bahwa informasi tersebut dicatat disaat yang sama dan dengan jumlah yang sama.

8) Observasi (*Observation*)

Observasi dilakukan dengan melihat proses atau prosedur yang dijalankan oleh klien. Observasi menyediakan bukti tentang pelaksanaan proses atau prosedur yang dilakukan klien namun terbatas hanya pada saat dilakukannya observasi. Auditor perlu melakukan teknik lain untuk mendukung pelaksanaan observasi karena adanya risiko pegawai yang menjalankan pekerjaan sesuai prosedur yang ada hanya karena diawasi oleh auditor. Observasi berguna salah satunya dalam mengevaluasi efektivitas prosedur klien untuk menghitung persediaan.

2.2.3 Pengujian Substantif Persediaan

Menurut Arens et al (2017, p. 411), pengujian substantif adalah prosedur yang dirancang untuk menguji salah saji angka atau salah saji keuangan yang berdampak secara langsung pada kebenaran laporan keuangan. Pemahaman auditor atas risiko pengendalian klien berdampak pada penggunaan pengujian substantif kedepannya. Pengujian atas pengendalian internal yang telah dilakukan dapat menentukan risiko pengendalian yang dihadapi sehingga pelaksanaan pengujian substantif dapat disesuaikan dengan tingkat risiko pengendalian, misalnya jika risiko pengendalian rendah maka pengujian substantif yang dilakukan dapat dikurangi. Terdapat tiga jenis pengujian substantif, yaitu sebagai berikut.

1) Pengujian Substantif atas Transaksi

Pengujian substantif atas transaksi digunakan untuk menentukan apakah keenam tujuan audit terkait transaksi sudah terpenuhi untuk

setiap kelas transaksi (akurasi, keterjadian, kelengkapan, klasifikasi, posting dan ringkasan, serta pemilihan waktu). Saat auditor sudah yakin bahwa keenam tujuan audit terkait transaksi sudah tercapai, auditor bisa yakin bahwa buku besar yang disusun klien sudah tepat. Biasanya, agar lebih efisien, auditor menjalankan pengujian atas pengendalian bersamaan dengan pengujian substantif atas transaksi.

2) Prosedur Analitis Substantif

Prosedur analitis substantif memiliki dua tujuan penting, yaitu untuk menyediakan bukti substantif, serta dapat mengindikasikan kemungkinan kesalahan pada laporan keuangan. Prosedur analitis substantif yang dilakukan pada fase perencanaan audit berbeda dengan yang dilakukan pada fase penyelesaian karena prosedur analitis yang dilakukan pada fase perencanaan biasanya menggunakan data interim klien atau saldo awal, sedangkan yang dilakukan pada fase penyelesaian menggunakan data setahun penuh atau saldo akhir. Jika auditor yakin bahwa terdapat kemungkinan kesalahan pada laporan keuangan klien berdasarkan prosedur analitis yang sudah dilakukan, auditor dapat menindaklanjuti dengan menambah prosedur analitis yang harus dilakukan atau menyesuaikan tes rinci atas saldo yang akan dilakukan, dan begitupun sebaliknya.

3) Pengujian Rinci atas Saldo

Pengujian rinci atas saldo berfokus pada nilai saldo akhir yang terdapat pada neraca dan laba rugi. Pengujian rinci atas saldo penting

dilakukan karena bukti yang didapatkan biasanya diperoleh dari pihak ketiga, yang menjadikannya bukti yang dapat diandalkan. Pengujian rinci atas saldo dilakukan untuk memastikan bahwa tujuan audit terkait saldo untuk setiap kelas saldo pada neraca sudah terpenuhi.