

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Audit atas Akun Persediaan

Dalam PSAK 14 (2017), dijelaskan bahwa persediaan adalah aset yang diperoleh dengan tujuan untuk diperjualbelikan dalam kegiatan usaha normal. Persediaan dapat berupa persediaan yang masih dalam proses produksi berupa bahan baku atau dalam bentuk pelengkap produksi atau pemberian jasa (PSAK 14, 2017, para. 3). Persediaan memiliki sifat yang likuid dan perputarannya relatif cepat, sehingga tergolong dalam aktiva lancar.

Persediaan merupakan salah satu akun yang memiliki nilai signifikan dalam neraca. Oleh karena itu, keberadaannya sangat penting terutama bagi keberlangsungan bisnis perusahaan dagang atau manufaktur. Jenis dari persediaan tergantung pada bidang usaha yang dijalankan, dapat berupa persediaan barang dagangan seperti dalam perusahaan bisnis dagang, atau persediaan bahan mentah (*raw material*), persediaan dalam proses (*work in process*), dan persediaan barang jadi (*finished good*) seperti dalam perusahaan manufaktur. Menurut PSAK 14 (2017), pengukuran nilai persediaan diukur pada mana yang lebih rendah antara biaya perolehan dan nilai realisasi neto (*lower of cost or net realizable value*). Sedangkan metode penilaian persediaan terbagi menjadi 3 antara lain:

1. metode *First In First Out* (FIFO);
2. metode *Last In First Out* (LIFO);
3. metode *Moving Average* (rata-rata tertimbang).

Menurut Arens *et al.* (2015), *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Dalam pelaksanaan audit, diperlukan informasi yang dapat diverifikasi kebenarannya dan standar yang dapat digunakan auditor untuk mengevaluasi informasi tersebut.

Audit atas siklus persediaan memiliki kaitan yang erat dengan siklus lainnya, seperti yang disajikan dalam gambar 1, mulai dari pengujian akuisisi dan pencatatan bahan baku hingga penetapan harga dan kompilasi persediaan. Rangkaian audit tersebut dilakukan dengan prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo dengan mempertimbangkan risiko bisnis dan risiko inheren, materialitas kinerja persediaan, dan evaluasi hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi. Hal ini sesuai dengan yang dijelaskan oleh Arens *et al.* (2015).

Figure 1. Siklus Persediaan



Berdasarkan gambar 1, siklus persediaan terbagi menjadi lima aktivitas:

1. mengakuisisi dan mencatat bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead*,
2. mentransfer secara internal aset dan biaya,
3. mengirimkan barang dan mencatat pendapatan serta biaya,
4. mengamati persediaan secara fisik, dan
5. menetapkan harga dan mengkompilasi persediaan.

Menurut Arens *et al.* (2015), audit atas siklus persediaan merupakan salah satu pengujian audit yang unik, karena sering kali menghabiskan waktu audit yang sangat lama. Hal itu disebabkan oleh alasan berikut.

1. Seperti yang telah dijelaskan diatas, persediaan merupakan salah satu aset yang penting dalam neraca. Jumlah yang sangat banyak akan membutuhkan proses audit yang lebih lama. Selain itu, keberadaannya yang sangat penting bagi keberlangsungan perusahaan, membuat celah bagi perusahaan untuk bertindak curang (*fraud*) sehingga auditor juga perlu berhati-hati dalam menetapkan materialitas karena kesalahan saji yang besar mungkin saja terjadi.
2. Adanya perbedaan metode penilaian persediaan berdasarkan standar akuntansi. Perbedaan tersebut membutuhkan waktu yang lama untuk dilaksanakannya pengujian. Hal ini yang membedakan dengan siklus transaksi lainnya.
3. Keberadaan persediaan yang tidak hanya di satu tempat. Hal tersebut membuat auditor untuk semakin teliti dalam melakukan pemeriksaan fisik (*stock opname*). Mulai dari biaya yang akan dikeluarkan, hingga kepraktisan

auditor hadir dalam pemeriksaan fisik persediaan. Pertimbangan yang sulit menjadikan auditor bimbang dalam melaksanakan prosedur audit alternatif ataukah memodifikasi opini dalam laporan auditor.

4. Adanya persediaan tertentu yang membuat auditor sulit dalam melakukan pengamatan dan penilaian. Sehingga diperlukan informasi apakah perusahaan menggunakan jasa pihak ketiga atau tidak.
5. Kesulitan dalam mengamati persediaan yang telah usang. Jumlah yang banyak mengakibatkan auditor kesulitan dalam menilai apakah persediaan telah usang atau tidak. Apabila jumlah persediaan sangat material, pemeriksaan fisik tidak dapat dilakukan pada seluruh persediaan yang ada. Pemeriksaan akan menggunakan *sampling* sebagai metode pemeriksaan fisik persediaan.

Siklus persediaan terdiri dari dua sistem yang perlu dilakukan pengujian, meskipun dua sistem tersebut terpisah satu sama lain, tetapi dua sistem tersebut berkaitan erat, yakni arus fisik barang dan biaya terkait. Terkait dua sistem tersebut, Arens *et al.* (2015) juga menjelaskan bahwa auditor melakukan pengujian harga (*cost test*) untuk menentukan apakah metode penilaian persediaan yang dilakukan oleh perusahaan sudah benar dan konsisten serta melaksanakan pengujian kompilasi persediaan (*inventory compilation test*) untuk menilai apakah perhitungan fisik telah sesuai dan akurat, apakah harga dan kuantitasnya dihitung secara tepat, dan apakah pencatatannya pada buku besar dan jurnal sudah benar.

2.1.1 Tujuan Audit atas Akun Persediaan

Sukrisno dan Estralita (2019) menjelaskan bahwa audit atas siklus persediaan dilakukan dengan tujuan sebagai berikut:

1. memastikan bahwa semua persediaan yang dicatat memang benar-benar ada pada tanggal neraca (asersi terkait saldo - *existence*),
2. memastikan bahwa semua persediaan yang ada telah dihitung dan dicatat dalam ikhtisar persediaan (asersi terkait transaksi dan saldo - *completeness*),
3. memastikan apakah semua persediaan benar-benar milik perusahaan (asersi terkait saldo - *right and obligation*),
4. memastikan bahwa semua penilaian persediaan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten (asersi terkait saldo dan penyajian - *valuation*),
5. memastikan bahwa pengklasifikasian akun persediaan telah dilakukan dengan tepat (asersi terkait transaksi - *classification*),
6. memastikan bahwa semua persediaan telah dicatat sesuai dengan periode yang sesuai (asersi terkait transaksi - *cut-off*),
7. memastikan bahwa jumlah rincian persediaan dalam kartu persediaan telah sesuai dengan jumlah di buku besar (asersi terkait transaksi dan penyajian - *accuracy*),
8. memastikan bahwa semua persediaan yang dijadikan jaminan telah diungkapkan dengan lengkap dalam laporan keuangan (asersi terkait penyajian dan pengungkapan).

Untuk mencapai terpenuhinya tujuan audit tersebut, dibutuhkan pengumpulan bahan bukti yang memadai. Selain itu, auditor perlu memahami tujuan dan tanggung jawabnya dalam melaksanakan tugas. Tanggung jawab tersebut meliputi kewajiban auditor dalam mendeteksi adanya salah saji material, tindakan curang (*fraud*), serta kepatuhan perusahaan atas regulasi dan Undang-undang (UU) yang telah diatur. Selain itu, auditor juga perlu memahami asersi manajemen atas kelompok transaksi dan akun. Baik asersi atas transaksi, atas saldo, dan asersi atas penyajian dan pengungkapan.

2.1.2 Program Audit atas Akun Persediaan di Masa Pandemi

Pandemi Covid-19 mempengaruhi praktik profesi akuntan publik hingga terkendala dalam berbagai hal. Kendala tersebut dialami oleh manajemen internal, dan manajemen Kantor Akuntan Publik (KAP) itu sendiri. Contoh permasalahan yang dihadapi yakni dalam hal infrastruktur teknologi, pengelolaan karyawan, pelaksanaan audit, terutama terkait penemuan bukti audit. Berbagai tantangan dihadapi oleh KAP pada masa pandemi. Sehingga dalam pelaksanaan audit, diperlukan pertimbangan kembali atas perikatan audit hingga pendekatan audit alternatif yang diatur dalam *Technical Newsflash* IAPI Oktober 2020.

2.2 Pengujian Asersi Manajemen atas Akun Persediaan

Menurut Arens *et al.* (2015), asersi manajemen adalah suatu pernyataan manajemen yang tersirat yang dinyatakan dengan jelas mengenai jenis transaksi dan akun yang terkait dalam suatu laporan keuangan. Arens *et al.* (2015) juga menjelaskan bahwa asersi dibagi menjadi tiga kelompok, yakni asersi terkait transaksi dan peristiwa, asersi terkait saldo dan akun, dan asersi terkait penyajian

dan pengungkapan. Dari setiap klasifikasi asersi dikembangkan tujuan audit untuk mengumpulkan bukti audit yang cukup dan memadai.

Dalam siklus persediaan, asersi utama yang digunakan yaitu asersi keterjadian, asersi keberadaan dan asersi penilaian dan alokasi. Auditor harus memastikan bahwa transaksi atas akun persediaan yang dicatat oleh klien benar-benar terjadi. Sebagian perusahaan dapat memanfaatkan transaksi tersebut sebagai celah untuk berbuat curang demi mendapatkan keuntungan. Sebagai langkah untuk mencegah terjadinya tindakan *fraud*, auditor melakukan pemeriksaan fisik untuk memastikan bahwa fisik persediaan benar-benar ada pada saat tanggal neraca. Dan memastikan bahwa nilai yang dicatat oleh klien sudah tepat.

2.3 Kualitas Bukti Audit atas Akun Persediaan

Menurut SA 500 (2013, para. 5b), bukti audit merupakan informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Bukti audit digunakan untuk menentukan apakah informasi yang diaudit sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Agar tujuan audit dapat tercapai, maka bukti audit harus memadai secara kualitas maupun kuantitas. Informasi yang digunakan sebagai bukti audit harus bersifat relevan dan andal. Relevansi berkaitan dengan tujuan prosedur audit dan asersi yang dipertimbangkan. Keandalan informasi meningkat ketika bukti audit diperoleh dari sumber independen. Informasi bukti audit tidak hanya diperoleh dari periode audit kini saja, melainkan juga dari periode audit lalu. Menurut Arens *et al.* (2012), bukti audit diperoleh dengan berbagai bentuk, antara lain:

1. data transaksi dalam bentuk dokumen atau elektronik,

2. komunikasi secara tertulis atau elektronik dengan pihak luar,
3. hasil observasi, dan
4. kesaksian secara lisan oleh klien.

Dalam SA 500 (2013), ditentukan jenis dan jumlah bukti yang diperlukan, auditor perlu mempertimbangkan beberapa hal, yaitu:

1. prosedur audit yang digunakan,
2. besarnya sampel,
3. pos/unsur yang dipilih dari populasi, dan
4. waktu pelaksanaan prosedur.

Semakin banyak bukti audit yang dikumpulkan, akan semakin baik, namun akan memerlukan biaya yang lebih besar. Sehingga terdapat *trade-off* antara banyaknya bukti audit dengan biaya yang dikeluarkan. Maka dari itu, auditor perlu mengetahui kriteria bukti audit yang layak dijadikan sebagai basis untuk menerbitkan opini. Kriteria bukti yang layak dapat dinilai berdasarkan dua hal, yakni *appropriateness* (kualitas) dan *sufficiency* (kuantitas). Kuantitas bukti audit yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material (semakin tinggi risiko, semakin banyak bukti audit yang dibutuhkan), sedangkan bukti audit yang berkualitas dapat diperoleh dengan prosedur audit yang relevan dan andal (SA 500, 2013, para. A4). Dalam SA 500 (2013, para. A31) juga dijelaskan tentang keandalan bukti audit yang dapat diidentifikasi melalui:

1. independensi penyedia bukti,
2. efektivitas sistem pengendalian internal,
3. hasil analisis auditor secara langsung,

4. profil penyedia informasi,
5. tingkat objektivitas bukti, dan
6. waktu kejadian.

2.4 Pembahasan Standar Audit Menurut SA 500 dan 501

2.4.1 SA 500

Standar audit 500 tentang Bukti Audit menjelaskan tentang hal yang merupakan bukti audit dalam suatu audit laporan keuangan, dan berkaitan dengan tanggung jawab auditor untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk memungkinkan penarikan kesimpulan memadai yang menjadi basis opini auditor. Bukti audit yang dianggap cukup dan tepat dapat diperoleh melalui prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi. Ketika auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit, auditor harus mempertimbangkan relevansi dan keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit.

Bukti audit dianggap tidak andal apabila bukti audit yang diperoleh dari suatu sumber bertentangan dengan yang diperoleh dari sumber lain dan auditor meragukan keandalan bukti tersebut. Dalam hal ini, auditor harus menentukan modifikasi atau tambahan prosedur audit untuk menyelesaikan permasalahan tersebut.

Dalam SA 500 (2013, para. 6A10) dijelaskan prosedur audit yang dapat dilakukan untuk memperoleh bukti audit yang memadai, yaitu dengan prosedur penilaian risiko dan prosedur audit lanjutan (pengujian pengendalian dan pengujian substantif).

2.4.2 SA 501

SA 501 tentang Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan membahas terkait pertimbangan spesifik oleh auditor atas aspek tertentu dalam memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat berdasarkan SA 330, SA 500, dan SA-SA lainnya. Persediaan termasuk dalam aspek tertentu yang dibahas dalam SA 501 karena persediaan merupakan salah satu akun yang memiliki risiko salah saji material paling besar. Maka dari itu, dalam SA 501 diatur dengan tujuan agar auditor dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat berkaitan dengan:

1. eksistensi dan kondisi persediaan,
2. kelengkapan informasi terkait litigasi dan klaim yang melibatkan entitas, dan
3. penyajian dan pengungkapan informasi segmen sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Pembahasan selanjutnya hanya terkait eksistensi dan kondisi persediaan, terutama pada saat pemeriksaan fisik di masa pandemi. Dalam laporan keuangan, jika persediaan berjumlah material, bukti audit dapat diperoleh dengan menghadiri perhitungan fisik persediaan. Jika tidak praktis, maka dilaksanakan prosedur audit atas catatan persediaan final untuk menentukan bahwa catatan tersebut mencerminkan hasil perhitungan fisik aktual. Dalam setahun, minimal diadakan sekali pemeriksaan cek fisik persediaan, untuk memastikan keandalan sistem *perpetual* persediaan.

Dalam SA 501 (2013), dinyatakan sebagai berikut:

“Jika auditor tidak dapat menghadiri perhitungan fisik persediaan karena kondisi yang tidak diperkirakan sebelumnya, auditor harus melakukan atau mengobservasi beberapa perhitungan fisik pada suatu tanggal alternatif dan

melaksanakan prosedur audit terhadap transaksi yang terjadi dalam periode diantara dua tanggal tersebut”(p. 4).

Saat menghadiri perhitungan fisik, auditor akan mengevaluasi instruksi dan prosedur manajemen, mengobservasi pelaksanaan prosedur perhitungan yang dibuat manajemen, menginspeksi persediaan, dan menguji perhitungan fisik. Prosedur tersebut berfungsi sebagai pengujian pengendalian atau pengujian substantif yang dilaksanakan oleh auditor.

Ketentuan diatas memberi penjelasan secara khusus bagi auditor ketika tidak dapat menghadiri pemeriksaan fisik secara langsung. Keadaan yang tidak praktis hanya dalam lingkup lokasi persediaan, sifat, dan kondisi lingkungan yang dapat mengancam keselamatan auditor dalam pemeriksaan cek fisik.

2.5 Pengaruh Akun Persediaan terhadap Kualitas Opini

Dalam SA 700 (2013) tentang perumusan opini, dijelaskan bahwa auditor harus menerbitkan opini atas kewajaran laporan keuangan yang telah diaudit. Untuk merumuskan opini, auditor harus memiliki keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah bebas dari kesalahan penyajian material. Namun, apabila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan yang disajikan tidak bebas dari kesalahan penyajian, maka auditor harus memodifikasi opininya.

Akun persediaan merupakan salah satu akun yang memiliki nilai signifikan dalam neraca, sehingga, tingkat salah saji materialnya akan lebih besar dibandingkan akun yang lain. Oleh karena itu, auditor harus berhati-hati dalam melaksanakan audit atas akun persediaan karena kemungkinan untuk bertindak curang terhadap akun persediaan sangat besar. Selain itu, pandemi Covid-19 saat ini menyebabkan sulitnya memperoleh bukti audit yang cukup dan kuat.

Ketidakmampuan untuk memperoleh bukti audit yang memadai, serta sifat material dan pervasif atas kesalahan penyajian dalam laporan keuangan tentunya akan sangat mempengaruhi modifikasi atas opini.

Ketika terdapat kesalahan penyajian yang bersifat material dan pervasif, baik secara individual maupun secara agregasi dalam suatu laporan keuangan, auditor akan menerbitkan opini tidak wajar. Namun ketika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, maka opini yang diterbitkan adalah tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan klien. Opini tidak menyatakan pendapat juga diterbitkan auditor pada saat auditor menemukan kondisi yang belum pernah ada, yang dapat menyebabkan banyak ketidakpastian.