

---

---

# Bab 5

## *Audit Terhadap Siklus Produksi*

**BAB INI AKAN MEMBAHAS:**

1. Bentuk siklus produksi dalam suatu perusahaan manufacturing
2. Perumusan tujuan audit terhadap siklus produksi
3. Materialitas, risiko audit, dan perumusan strategi audit
4. Pemahaman terhadap struktur pengendalian intern dalam siklus produksi pada perusahaan manufaktur
5. Bagaimana program pengujian substansi terhadap saldo persediaan

---

---

## **A. SIKLUS PRODUKSI**

Siklus produksi berkaitan dengan proses pengubahan bahan baku menjadi produk jadi. Aktivitas produksi bermula dengan permintaan bahan baku dan bahan-bahan lainnya untuk diproses dalam pabrik dan diakhiri dengan penyerahan produk jadi ke gudang. Dalam siklus ini terjadi interaksi antara jasa-jasa tenaga kerja, peralatan produksi, dan bahan baku dan pembantu yang akan diolah menjadi produk baru yang mempunyai nilai guna lebih tinggi.

Komponen persediaan terdiri dari; persediaan bahan baku, persediaan bahan setengah jadi (persediaan produk dalam proses), persediaan produk jadi dan persediaan supplies. Ke empat kategori persediaan tersebut terbentuk dalam perusahaan *manufacturing*. Komposisi untuk perusahaan dagang ataupun perusahaan jasa akan berbeda dengan perusahaan *manufacturing*. Apapun bentuk perusahaan klien prosedur dan teknik yang digunakan dalam pemeriksaan pada dasarnya akan sama. Masalah adalah dalam perusahaan *manufacturing* pemeriksaan terhadap produk dalam proses mungkin lebih rumit. Hal ini mengingat untuk mengetahui berapa komposisi penyelesaian suatu produk diperlukan justifikasi dari para ahli untuk menentukan berapa besarnya tingkat penyelesaian suatu produk.

Pencatatan transaksi akuntansi biaya bermula dari penyerahan bahan baku dan pembantu diakhiri dengan penyerahan produk yang diselesaikan ke gudang. Hal ini berbeda dengan pendekatan dalam pengauditan, yang membagi aktivitas audit dalam beberapa siklus audit. Transaksi pencatatan pembelian bahan diaudit melalui siklus pembelian; transaksi yang mempengaruhi tenaga kerja langsung dan overhead pabrik diaudit melalui siklus jasa-jasa tenaga kerja; transaksi yang mempengaruhi pencatatan produk dalam proses, persediaan produk jadi dan produk dalam proses diaudit melalui siklus produksi; dan transaksi yang membentuk kos produk terjual dan piutang dagang diaudit melalui siklus pendapatan. Proses akuntansi biaya beserta siklus audit yang mempengaruhinya digambarkan dalam peraga 5.1.

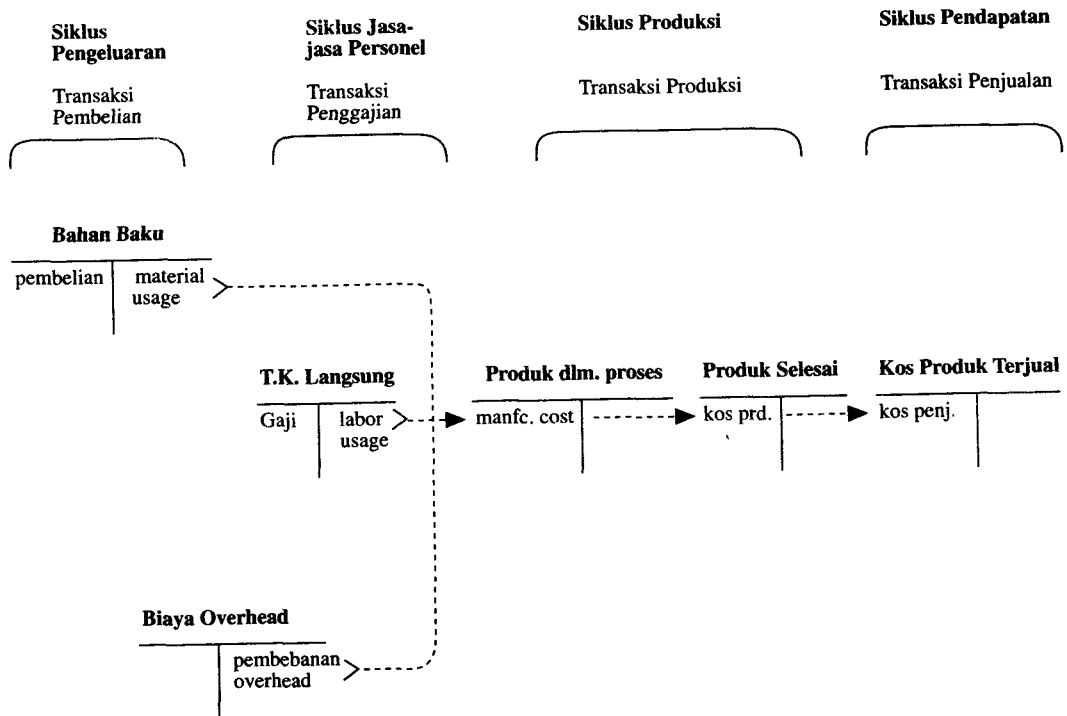
## **B. TUJUAN AUDIT DALAM SIKLUS PRODUKSI**

Tujuan khusus audit terhadap siklus produksi adalah untuk memperoleh keyakinan terhadap penyajian informasi persediaan produk jadi yang dimiliki perusahaan dan berapakah kos produk terjual (*cost of goods sold*). Tujuan ini antara lain:

- a. Kos produk terjual mencerminkan kos poroduk yang telah dikirimkan kepada pembeli dalam periode yang diaudit.
- b. Kos produk terjual mempertimbangkan pengaruh dari semua transaksi penjualan dalam periode ini.
- c. Kos produk terjual menggunakan basis metode aliran kos yang dapat diterima serta diterapkan dengan konsisten.
- d. Kos produk terjual diklasifikasi dengan layak dalam statemen penghasilan, dan penggunaan metode aliran kos telah diungkapkan.

Prosedur yang diterapkan dalam audit terhadap siklus produksi ini akan dijelaskan dalam subbab berikut.

**Peraga 5.1 Hubungan Siklus Produksi dengan Siklus Transaksi Lainnya**



**C. MATERIALITAS, RISIKO AUDIT, DAN STRATEGI AUDIT**

Dalam perusahaan manufacturing berapa nilai persediaan dan kos produk terjual (*cost of goods sold*), biasanya mempunyai peranan penting dalam penyajian dalam neraca maupun statemen penghasilan. Dalam siklus transaksi akuntansi biaya, auditor harus menyadari bahwa transaksi ini dibentuk oleh transaksi intern yang memberi indikasi adanya risiko melekat dalam proses audit. Proses produksi yang dibentuk terhadap usulan pihak intern perusahaan mempunyai kemungkinan dipalsukan dengan tujuan untuk memperbaiki posisi informasi keuangan atau mungkin pula ada usaha-usaha melakukan penyelewengan. Sebagai akibatnya, auditor harus menerima keadaan bahwa semua transaksi produksi pada dasarnya merupakan sumber kesalahan yang material dalam penyajian laporan keuangan dengan menanggung risiko salah saji yang sangat tinggi.

Kepercayaan terhadap hal tersebut diatasi dengan usaha untuk memahami struktur pengendalian intern dalam perusahaan apakah sudah cukup memadai. Apabila tingkat keyakinan Auditor sangat tinggi maka Dia berani mengambil risiko kemungkinan timbulnya salah saji dalam penyajian informasi keuangan. Sebaliknya bila derajat kepercayaan Auditor rendah, maka Dia sangat hati-hati dalam mempertimbangkan kemungkinan timbulnya salah saji tersebut.

---

---

Auditor harus memperhatikan bahwa volume transaksi ini biasanya tinggi. Disamping itu besaran kos produk terjual mempunyai peranan yang dominan dalam statemen penghasilan. Sebagai akibatnya akuntan harus mempertimbangkan kemungkinan timbulnya kesalahan penyajian dalam laporan keuangan. Mengingat risiko ini sangat tinggi, maka auditor harus mempunyai pemahaman yang mendalam terhadap struktur pengendalian intern perusahaan (klien). Seberapa jauh pemahaman auditor, kesemuanya itu tergantung pada strategi yang dirumuskannya sendiri. Apabila dimungkinkan proses audit harus mempertimbangkan pula terhadap keefektipan biaya yang harus dikeluarkan oleh auditor.

#### **D. STRUKTUR PENGENDALIAN INTERN**

Pembahasan terhadap struktur pengendalian intern dalam perusahaan didasarkan pada ketiga aspek pengendalian yang meliputi: lingkungan pengendalian, sistem akuntansi dan prosedur pengendalian. Rincian dari ketiga aspek pengendalian dibahas berikut ini.

##### **1. Lingkungan Pengendalian**

Dalam struktur organisasi perusahaan yang bergerak dalam bidang manufacturing, pejabat yang bertanggungjawab dalam proses produksi adalah wakil direktur produksi (direktur produksi). Pejabat ini yang bertanggungjawab mulai dari perencanaan dan pengendalian produksi. Metode pengendalian manajemen yang diterapkan antara lain meliputi: (1) penganggaran, (2) penandingan antara rencana produksi beserta hasilnya serta menyampaikan laporannya kepada setiap manager yang bertanggungjawab, dan (3) menyelidiki penyimpangan yang terjadi serta memutuskan tindakan koreksi yang dipandang perlu.

Kebijaksanaan yang berkaitan dengan personnel mempertimbangkan kriteria yang diperlukan departemen produksi, pelatihan kerja, dan kriteria promosi serta pemberian kompensasi menjadi tanggungjawab pimpinan departemen ini. Oleh karena itu segala aspek yang berkaitan dengan kebijaksanaan operasional bagi para karyawan pabrik tidak hanya menjadi tanggungjawab bagian personalia, tetapi juga menjadi tanggungjawabnya pula.

##### **2. Sistem Akuntansi**

Sistem akuntansi dalam perusahaan manufacturing meliputi buku besar (*controlling account*) dan catatan pembantu untuk bahan baku, produk dalam proses, dan produk jadi. Termasuk dalam sistem akuntansi ini berupa subsistem akuntansi biaya dengan memperhatikan metode pengumpulan biayanya, yaitu metode pesanan dan metode proses. Bagaimana cara pengumpulan biaya-biaya dalam suatu periode akuntansi tergantung pada design sistem pengumpulan biayanya.

##### **3. Prosedur Pengendalian**

Prosedur pengendalian yang dibentuk dalam sistem ini, meliputi adanya otorisasi yang layak, adanya dokumen dan catatan yang memadai, adanya pemisahan tugas, adanya akses terhadap pengendalian, dan adanya pengecekan oleh individu yang independen terhadap semua transaksi produksi. Auditor harus memperhatikan bagaimana prosedur pengendalian tersebut telah dioperasikan oleh klien.

---

---

#### 4. Dokumen-dokumen dalam Siklus Produksi

Berikut disajikan daftar dokumen yang diperlukan dalam penangan siklus produksi yang antara lain:

- a. *Production order* (perintah produksi), yaitu perintah produksi yang menunjukkan berapa banyak suatu produk harus diproduksi, serta spesifikasi produk yang dibuat. Perintah produksi dapat berupa *job order method*, maupun perintah berkelanjutan (*continuous*) dan dikeluarkan oleh Kepala Bagian Produksi (atau pejabat di atasnya).
- b. *Material requirement report* (laporan penggunaan bahan), adalah dokumen yang berisi daftar permintaan bahan baku atau bahan lainnya yang akan digunakan untuk suatu proses produksi.
- c. *Materials issue slip* (kartu pengeluaran bahan), merupakan perintah tertulis yang dikeluarkan oleh bagian produksi (atau oleh PPC) persetujuan mengeluarkan barang-barang yang dibutuhkan dalam berproduksi.
- d. *Time ticket* (kartu catatan waktu kerja), adalah kartu yang digunakan untuk mencatat aktivitas seorang karyawan di tempat kerjanya masing-masing.
- e. *Move ticket* (kartu pemindahan barang), adalah memo yang dibuat untuk memindahkan produk yang masih dalam proses dari departemen yang satu ke departemen berikutnya.
- f. *Daily production activity report* (laporan aktivitas produksi harian), adalah laporan harian yang dibuat untuk melaporkan berapa produk yang dibuat dalam satu hari kerja. Laporan ini dibuat oleh kepala bagian produksi atau para supervisor produksi.
- g. *Completed production report* (laporan produksi yang diselesaikan), adalah laporan yang berisi penegasan bahwa proses produksi yang diperintahkan oleh dokumen perintah produksi telah dilaksanakan.
- h. *Inventory subsidiary ledgers* (buku pembantu persediaan), adalah catatan yang dimiliki oleh bagian akuntansi mengenai berbagai macam persediaan barang-barang yang dimiliki perusahaan.

#### 5. Fungsi-fungsi yang Terkait

Semua penanganan proses produksi dan pencatatan transaksi produksi meliputi berbagai fungsi dibawah departemen produksi, yang antara lain:

- a. Perencanaan dan Pengendalian Produksi, fungsi ini bertanggungjawab untuk menyusun rencana produksi dan pengendaliannya. Semua perintah produksi yang dikeluarkannya menggunakan formulir bernomor urut tercetak didasarkan pada pesanan dari para pelanggan. Perintah produksi dilengkapi dengan dokumen permintaan bahan, sukucadang, bahan pembantu, dan perlengkapan aproduksi lainnya. Apabila produksi ini didasarkan pada pesanan khusus dari pelanggan, maka kopi perintah produksi tersebut dikirimkan kepada pelanggan. Dalam hal ini, bagian PPC bertanggungjawab pula terhadap penggunaan bahan dan waktu kerja, dan melakukan penelusuran kemajuan penyelesaian pesanan sampai produk yang dipesan benar-benar selesai.
- b. Pengeluaran bahan baku, fungsi ini melaksanakan pengeluaran bahan berdasarkan dokumen yang dibuat oleh bagian PPC yang disebut *materials requisition slips*. Dalam slips ini dijelaskan mengenai jenis barang yang dibutuhkan, berapa banyak bahan yang

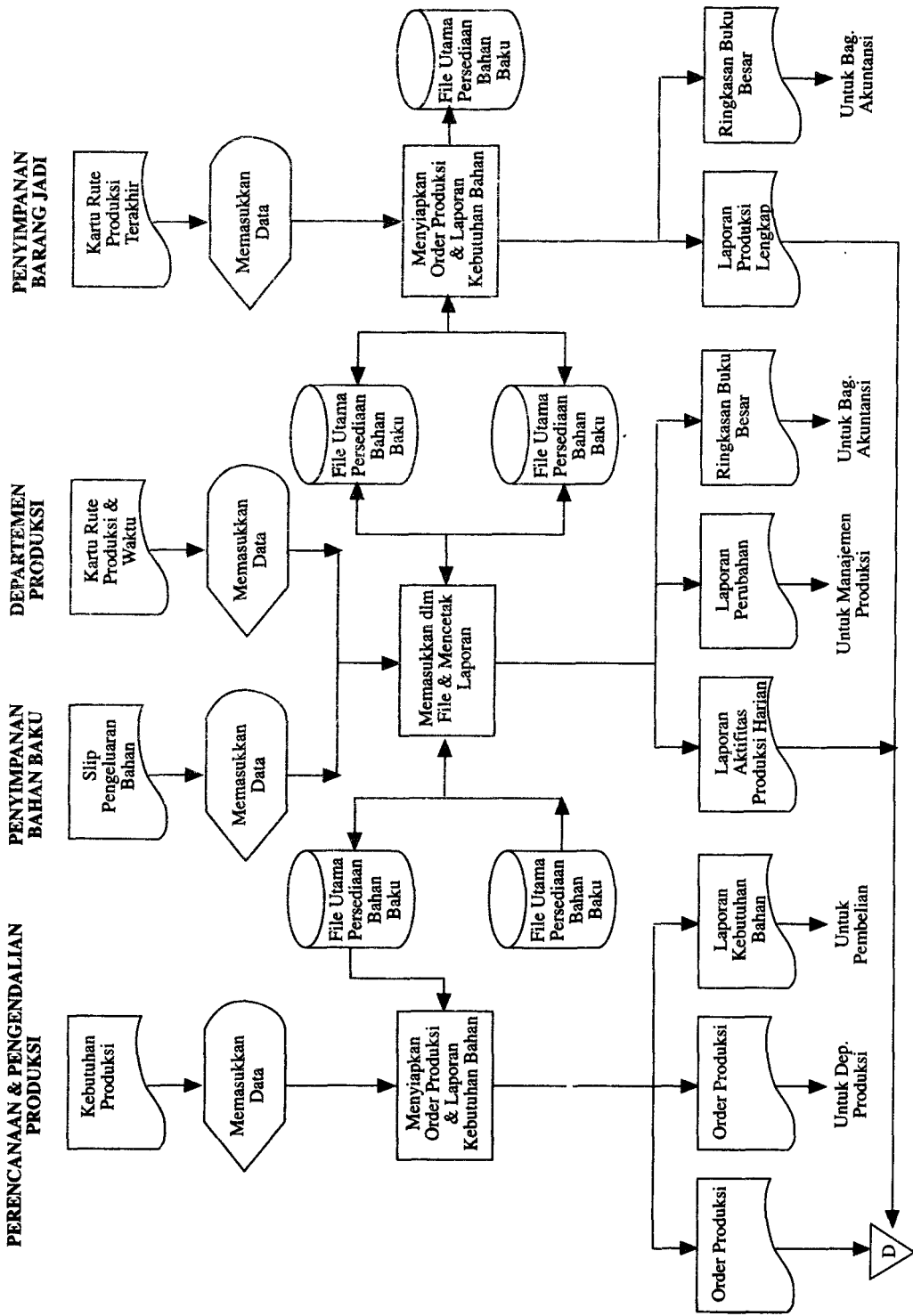
- 
- 
- dibutuhkan, untuk pesanan nomor berapa, dan untuk departemen mana barang-barang tersebut akan digunakan, serta siapa penanggungjawab terhadap penggunaan bahan tersebut.
- c. Pemrosesan produk dalam departemen produksi, pemrosesan suatu produk ditangani oleh para pekerja dan dicatat dalam *time tickets*. Dokumen ini diperiksa oleh supervisor (mandor) dan harus dicocokkan dengan data yang ada dalam kartu hadir untuk menegaskan kebenaran apa yang dikerjakan oleh setiap pekerja pabrik. Apabila produk telah diselesaikan dan telah diperiksa oleh supervisor yang bertanggungjawab, maka produk tersebut segera dikirim ke departemen berikutnya dengan *moving tickets* dan akan diterima oleh petugas di departemen berikut dengan memberikan tanda penerimaannya.
  - d. Penyerahan produk yang sudah terselesaikan ke gudang produk jadi, fungsi ini terkait dengan penyerahan produk selesai di gudang produk jadi. Semua penyerahan produk selesai ke gudang diakhiri dengan penerimaan produk tersebut dengan disertai tanda penerimaan dengan membubuhkan tanda tangan pejabat gudang pada *moving tickets*.
  - e. Perlindungan terhadap persediaan produk yang sedang diproses, semua bahan-bahan yang berada di pabrik adalah bahan-bahan yang mudah dicuri atau rudak. Semua barang-barang tersebut harus diamankan dengan baik, yang oleh karenanya orang-orang yang berhubungan dengannya harus dibatasi. Perlindungan terhadap produk dalam proses dilengkapi dengan fasilitas untuk mengadakan pengawasan tempat produksi oleh para pengawas dan satuan pengamanan pabrik.
  - f. Pembebanan dan pencatatan kos produk yang diselesaikan, fungsi ini berkaitan dengan aktivitas berikut:
    - (1) pembebanan bahan baku langsung dan buruh langsung kepada produk dalam proses.
    - (2) Penentuan biaya overhead pabrik kepada produk dalam proses.
    - (3) Penyerahan kos diantara departemen produksi.
    - (4) penyerahan kos produk terselesaikan kepada produk selesai.
  - g. Pemeliharaan kebenaran saldo persediaan, fungsi ini berkaitan dengan aktivitas pengecekan oleh orang yang independen terhadap persediaan bahan, produk dalam proses dan produk jadi dengan buku besar yang berhubungan dengannya.

Masing-masing fungsi tersebut di atas mempunyai peranan dalam menghasilkan salah saji yang material. Auditor harus memahami pentingnya peran masing-masing fungsi tersebut, sehingga perlu perumusan pertanyaan yang tepat sasaran dalam kaitannya dengan operasinya. Daftar berikut ini menunjukkan bagaimana rumusan pertanyaan yang berkaitan dengan ketujuh fungsi tersebut di atas.

- a. Perencanaan dan Pengendalian Produksi, dengan pertanyaan:
  - a. apakah semua perintah produksi telah disetujui bagian PPC?
  - b. apakah formulir perintah produksi dengan nomor tercetak dihitung dengan tepat penggunaannya?
  - c. Apakah semua laporan aktivitas produksi harian dan laporan produk jadi telah direview oleh bagian PPC?

- 
- 
- b. Pengeluaran bahan baku,
- Apakah setiap pengeluaran barang-barang dari gudang untuk keperluan produksi disertai dengan dokumen pengeluaran bahan yang ditandatangani pejabat yang berwenang?
  - Apakah ringkasan penggunaan bahan termasuk dalam laporan produksi harian?
- c. Pemrosesan produk dalam departemen produksi,
- Apakah setiap proses produksi dicatat dalam time ticket untuk mencatat aktivitas karyawan di unit terkait?
  - Apakah ringkasan penggunaan tenaga kerja beserta waktu kerjanya telah termasuk dalam laporan produksi harian?
- d. Pемindahan produk yang sudah terselesaikan ke produk jadi,
- Apakah penyerahan produk jadi ke gudang produk jadi telah diterima dan disertai dokumen penyerahan produk jadi tersebut?
  - Apakah penyerahan produk jadi di gudang diterima oleh pejabat yang berwenang menerimanya serta telah menandatangani dokumen yang dibutuhkan?
- e. Perlindungan terhadap persediaan produk yang sedang diproses,
- Apakah setiap akses terhadap persediaan bahan-bahan baku dan produk jadi dilakukan oleh pejabat yang berwenang?
  - Apakah setiap pemindahan bahan ataupun produk jadi dalam proses produksi disertai dengan dokumen pemindahan barang?
- f. Pembebanan dan pencatatan kos produk yang diselesaikan,
- Apakah penerapan tarif biaya overhead atau biaya standard telah mendapat persetujuan manajemen?
  - Apakah setiap penyimpangan yang terjadi dalam proses produksi dilaporkan dengan cepat oleh pejabat yang bertanggungjawab guna menentukan penyelidikan sebab-sebabnya serta penentuan follow-upnya.
  - Apakah data yang digunakan untuk penyiapan jurnal alokasi biaya produksi pada produk dalam proses telah dicocokkan dengan data dari laporan produksi harian?
  - Apakah data yang digunakan untuk menyusun jurnal transfer produk yang telah diselesaikan kepada persediaan produk jadi telah dicocokkan dengan laporan penyelesaian produksi?
- g. Pemeliharaan kebenaran saldo persediaan
- Apakah pengecekan oleh pejabat yang independen dilakukan terhadap catatan pembantu dengan catatan yang ada dalam buku besar?
  - Apakah pengecekan perhitungan oleh pejabat yang independen dilakukan terhadap persediaan produk jadi yang masih ditangan dengan jumlah yang tercatat?

Guna memahami aspek pengolahan transaksi yang terjadi, dihalaman 125 berikut ini disajikan peraga bagan alir transaksi dalam siklus produksi.



Peraga 5.2 Bagan Alir Transaksi Produksi

---

---

## **E. PENGUJIAN SUBTANSI TERHADAP SALDO PERSEDIAAN**

Dalam perusahaan yang bergerak dalam bidang perdagangan persediaan timbul dari pembelian barang dagangan dari perusahaan lain. Dalam perusahaan manufacturing persediaan timbul dari aktivitas pembelian bahan baku yang menghasilkan persediaan bahan baku, dan aktivitas produksi yang menghasilkan persediaan produk dalam proses dan persediaan produk jadi. Pengauditan terhadap elemen persediaan membutuhkan perencanaan yang teliti dengan mempertimbangkan karakterisasi aktivitas perusahaan di atas. Tujuan akhir yang ingin dicapai dalam pengauditan ini, agar diperoleh jaminan bahwa pengujian yang dilakukan dengan efisien dan efektif dalam memperoleh bukti-bukti yang kompeten serta saldo yang dinyatakan dengan benar. Dalam rangka mencapai tujuan akhir tersebut, pengujian subtantip harus dirancang dengan memperhatikan adanya risiko deteksi.

### **1. Permasalahan teknis dalam audit persediaan**

Dalam melakukan pengujian subtansi persediaan, auditor akan menghadapi berbagai masalah-masalah yang bersifat spesifik. Berbagai permasalahan yang dihadapi dalam pemeriksaan persediaan adalah sbb:

- a. Auditor tidak akan mengetahui secara detail mengenai kualitas dan kuantitas barang-barang yang disimpan digudang klien. Hal ini mengingat akuntan bukan seorang ahli yang mengetahui dengan pasti mengenai barang-barang yang disimpan oleh klien. Mengingat auditor dalam melakukan pemeriksaan hanya berdasarkan catatan akuntansi belaka, maka detail informasi kuantitas maupun kualitas barang-barang tersebut berada pada pihak lain yaitu klien sendiri ataupun tenaga profesional lain yang diminta bantuan untuk menegaskan kebenaran kuantitas maupun kualitas barang yang ada digudang. Konsekuensi dari kelemahan tersebut maka auditor harus melakukan langkah-langkah berikut:
  - a. Memperoleh *position defence* dari klien ataupun jasa profesi lain mengenai kebenaran barang-barang yang disimpan digudang klien. Wujudnya adalah surat pernyataan mengenai keberadaan barang-barang yang disimpan di gudang klien.
  - b. Akuntan harus melakukan pengamatan terhadap prosedur penghitungan fisik barang-barang yang disimpan di gudang klien.
- b. Barang-barang yang masuk kategori persediaan klien dapat disimpan dan berada dimana-mana tidak terbatas dalam gudang klien saja. Misalnya;
  - a. Persediaan barang dagangan yang berada dalam status konsinyasi (baik sebagai *consignor* maupun *consignee*). Sebagai *consignee* barang-barang yang disimpan digudang klien sebetulnya merupakan barang dagangan yang pemilikannya ada pada pihak ketiga. Seringkali klien mengaku barang konsinyasi sebagai barang milik klien, maka disajikan dalam neraca sebagai persediaan pihak klien. Informasi ini menunjukkan persediaan barang dagangan akan overstated. Sebaliknya sebagai *consignor*, maka barang dagangan yang dimilikinya berada ditangan pihak lain, auditor tidak mengetahui apakah barang yang ditangan *consignee*-nya telah laku atau belum. Keadaan ini seringkali sangat dikacaukan dengan barang-barang dagangan yang statusnya sebagai barang yang harus diretur.

- 
- 
- b. Persediaan barang dalam proses pengiriman (terutama barang impor mau-pun ekspor). Terhadap barang-barang yang masih dalam proses pengiriman akan sangat dipengaruhi oleh perjanjian pengiriman dengan pihak pembeli/ penjual. Dalam hubungannya sebagai importir, apabila pengiriman barang dengan FOB Shipping point, maka sejak barang tersebut lepas dari pelabuhan si pengirim maka barang tersebut sudah termasuk barang yang dikuasai oleh klien. Sebaliknya bila menggunakan FOB Destination, maka barang tersebut baru dikuasai oleh klien sejak barang tersebut tiba digudang klien (pelabuhan klien). Masalah yang sama akan ditemukan dalam kedudukan klien sebagai eksportir.
  - c. Persediaan barang yang disimpan di gudang pihak lain (misalkan disimpan digudang pelabuhan maupun di gudang EMKL). Seringkali barang yang diimpor untuk sementara waktu disimpan terlebih dahulu di gudang milik EMKL sambil menunggu pemeriksaan oleh aparat beacukai (Customs Service). Pada umumnya pemeriksaan membutuhkan waktu beberapa hari kerja. Barang-barang tersebut boleh masuk ke wilayah pabean suatu negara, setelah memperoleh ketetapan dari aparat beacukai. Apabila diperoleh kasus ini, auditor harus membuat konfirmasi kepada pihak EMKL.
  - d. Persediaan barang yang masih dalam proses produksi. Barang-barang yang masuk dalam proses produksi kesemuanya dianggap melekat dan berada di dalam mesin-mesin pabrik. Untuk mengetahuinya akuntan harus melakukan analisis arus masuk bahan-bahan dan keluarnya produk jadi dari departemen produksi.

Hal-hal di atas menunjukkan bahwa barang-barang yang dikuasai klien tidak selalu berada ditangan klien tersebut. Oleh karenanya auditor harus memperoleh keyakinan status kepemilikan persediaan barang yang disajikan oleh pihak klien. Langkah yang ditempuh dalam butir pertama tidaklah cukup, auditor seyogyanya membuat surat konfirmasi mengenai persediaan barang yang berada ditangan pihak ketiga.

- c. Auditor hanya melakukan pemeriksaan terhadap bukti-bukti tertulis saja. Kebenaran penulisan transaksi penerimaan dan pengeluaran barang, beserta dokumen pendukungnya sangat bergantung pada sistem yang dikembangkan oleh klien sendiri. Kejujuran klien dalam mencatat transaksi sangat dipengaruhi sistem pengendalian intern klien. Oleh karenanya pengujian terhadap kepatuhan klien pada sistem yang dikembangkan sendiri mempunyai peranan yang sangat penting. Oleh karenanya, auditor harus melakukan evaluasi sistem pengendalian intern terhadap persediaan.

## **2. Penentuan Risiko Deteksi**

Dalam menentukan risiko deteksi yang dapat diterima, auditor harus melakukan identifikasi terhadap setiap golongan transaksi yang berpengaruh pada rekening persediaan. Transaksi-transaksi yang terbentuk oleh aktivitas persediaan adalah pembelian bahan dan penjualan produk jadi.

Dengan memperhatikan hal tersebut di atas, auditor harus mempertimbangkan adanya risiko melekat (*inherent risk*) dan risiko pengendalian (*control risk*) untuk setiap pengungkapan

---

---

saldo persediaan. Faktor-faktor yang memungkinkan timbulnya risiko salah saji maupun adanya unsur kesengajaan dalam asersi saldo persediaan harus dipertimbangkan.

### 3. Program Audit yang Dianjurkan

Dalam merancang program audit, auditor harus mempertimbangkan kesesuaian program tersebut dengan tujuan yang hendak dicapai. Dalam menyusun audit program berikut ini tujuan yang dirumuskan dijabarkan dalam program audit. Perumusan program audit harus mempertimbangkan teknik audit yang dapat diterapkan dalam pengujian substansi elemen persediaan ini. Rincian program audit adalah sbb:

- a. Verifikasi kecermatan semua daftar dan catatan perpetual apakah cocok dengan saldo persediaan.
- b. Lakukan prosedur analitikal
- c. Lakukan pengamatan terhadap penghitungan fisik persediaan (opname)
- d. Lakukan konfirmasi kepada pemilik gudang pihak ketiga
- e. Lakukan pengecekan ulang pencatatan pembelian pada dokumen pendukungnya
- f. Pertimbangkan bukti-bukti yang ditemukan dalam pengujian cutoff terhadap pembelian maupun penjualan
- g. Lakukan wawancara kepada manajemen mengenai kepemilikannya
- h. Review data mengenai kualitas persediaan
- i. Lakukan pengujian inventory pricing
- j. Bandingkan penyajian statemen persediaan dengan standar penyajian laporan keuangan yang berlaku.

Kesepuluh program audit tersebut di atas mencerminkan langkah-langkah pengauditan dalam memverifikasi asersi saldo persediaan dalam neraca. Detail dan teknik audit guna mendukung program audit tersebut dibahas dalam uraian berikut.

a. ***Verifikasi kecermatan semua daftar dan catatan perpetual apakah cocok dengan saldo persediaan.***

Pengujian terhadap kecermatan perhitungan semua catatan akuntansi dilakukan dengan mencocokkan jumlah-jumlah berbagai daftar dengan saldo persediaan yang ada dalam buku besar. Lakukan penelusuran saldo yang dicantumkan dalam neraca, ke buku besar, jurnal pembelian, dan dokumen-dokumen pendukung. Tentukan kecocokan saldo yang dicantumkan tersebut dengan dokumen-dokumen pendukungnya. Auditor harus melakukan pengecekan ulang semua penjumlahan kebawah dan kesamping. Dalam program ini, auditor harus memperoleh keyakinan terhadap reabilitas catatan akuntansi yang berkaitan dengan persediaan klien.

b. ***Lakukan pengujian dengan prosedur analitikal.***

Prosedur pengujian analitikal dilakukan dengan beberapa ratio berikut ini:

1. ratio laba kotor terhadap penjualan bersih
2. perputaran persediaan atau perbandingan antara kos barang terjual dengan rata-rata persediaan

3. ratio persediaan terhadap total kuren asset
4. tingkat perputaran persediaan selama satu tahun (365 hari)

Disamping itu, dapat pula diperbandingkan dengan data lainnya misalnya dengan data periode sebelumnya, budget periode audit, statistik industri dan lain-lain. Teknik audit ini memberikan petunjuk terhadap pembuktian eksistensi dan peristiwa transaksi, keterlengkapan assersi, dan penilaian ataupun alokasinya.

c. ***Lakukan pengamatan terhadap penghitungan fisik persediaan (stock opname).***

Auditor harus melakukan pengamatan terhadap prosedur penghitungan fisik persediaan yang dilakukan oleh klien. Prosedur ini harus dilakukan apabila saldo persediaan dalam laporan keuangan jumlah yang material. Mengingat persoalan teknis dalam penghitungan fisik persediaan sangat rumit, maka auditor dipandang perlu melakukan observasi bagaimana proses penghitungan barang-barang yang ada digudang (sendiri atau pihak lain) dilakukan oleh klien.

Beberapa langkah yang harus dipertimbangkan oleh auditor adalah:

1. Waktu pengujian dan seberapa luas pengujiannya, Kapan waktu yang dianggap tepat untuk melakukan observasi sangat tergantung pada sistem persediaan klien serta seberapa efektifitas pengendalian intern yang berlaku. Sistem persediaan dengan periodical systems dan perpetual systems mempunyai masalah yang berbeda, sehingga perbedaan sistem tersebut harus mendapat perhatian selayaknya.
2. Rancangan inventory taking, memahami bagaimana klien melakukan penghitungan persediaan yang ada ditangan dilakukan melalui daftar petunjuk pelaksanaan penghitungan persediaan. Juklak ini meliputi: (1) nama pegawai pelaksana, (2) tanggal penghitungan, (3) lokasi penghitungan, (4) detail cara-cara penghitungan, (5) kartu penghitungan dan kartu ringkasan yang digunakan, (6) dan pemisahan barang-barang yang bukan milik klien. Berdasarkan informasi yang diperoleh, auditor melakukan penilaian terhadap prosedur dan juklak yang digunakan oleh klien. Penilaian ini terutama untuk mengetahui apakah prosedur dan juklak tersebut telah dilaksanakan dengan baik oleh para petugas yang independen.
3. Pemeriksaan kembali hasil penghitungan fisik persediaan. Auditor harus melakukan pengesanan kembali terhadap hasil-hasil perhitungan yang dilakukan klien terhadap seluruh barang-barang yang terdaftar sebagai persediaan. Auditor harus menentukan langkah-langkah yang dipandang tepat mengingat banyaknya masalah-masalah teknis di lapangan. Pengalaman teknis di lapangan akan sangat berarti dalam memahami kemungkinan adanya ketidakberesan dalam assersi dalam persediaan tersebut.
4. Penggunaan sample statistik, pemeriksaan kembali hasil penghitungan fisik persediaan harus dilakukan oleh auditor. Dalam hal jumlah dan jenis bahan-bahan yang ada digudang klien sangat banyak, auditor tidak mungkin menggunakan prosedur yang telah dilakukan klien. Dalam hal ini pengecekan dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan sample statistik. Auditor harus memperoleh keyakinan bahwa prosedur dan juklak yang berkaitan dengan penghitungan fisik persediaan memang telah memadai.

- 
- 
5. Observasi terhadap persediaan awal, penghitungan saldo awal persediaan sangat penting dalam menentukan berapa saldo persediaan akhir yang wajar. Hal ini sangat penting dalam kasus auditor baru pertama kali melakukan audit pada suatu perusahaan. Persoalan yang berkaitan dengan informasi saldo awal dari auditor lain, harus dijelaskan secara tuntas, agar laporan audit yang menjadi tanggungjawabnya tidak salah saji. Ini berarti dalam audit yang pertamakali, auditor harus mendapatkan fakta yang jelas mengenai eksistensi saldo awal tersebut.
  6. Pengaruh terhadap laporan audit, bilamana observasi penghitungan persediaan telah selesai dilakukan auditor, maka kesesuaian terhadap standar audit harus menjadi pertimbangan.

d. ***Lakukan konfirmasi kepada pemilik gudang pihak ketiga***

Program ini bertujuan untuk mengetahui eksistensi, kesempurnaan penyajian dan hak-hak yang terlekat dalam asersi persediaan beserta rekening yang terkait dengannya. Konfirmasi kepada pihak ketiga dilakukan dalam hal ditemukan kasus berikut ini, (a) terdapat produk yang masih dalam proses pengiriman kepada perusahaan charge, (b) terdapat barang yang masih dalam status konsinyasi dan (c) barang yang disimpan di gudang pihak ketiga, dan (d) adanya kemungkinan persediaan dijamin kepada pihak ketiga. Teknik pengujian ini dilakukan dengan melakukan konfirmasi secara tertulis kepada pihak ketiga yang secara langsung bertanggungjawab mengurus penyimpanan dan pengiriman barang-barang milik klien. Begitu pula kreditor yang meminta sejumlah barang-barang sebagai agunan kredit yang diberikan, harus pula dimintai keterangan mengenai seberapa besar dan bagaimana wujud tanggungjawab klien mengenai jaminan dalam penjaminan hartanya tersebut.

e. ***Lakukan pengecekan ulang pencatatan pembelian pada dokumen pendukungnya***

Auditor harus memperoleh keyakinan bahwa eksistensi persediaan yang dicantumkan dalam neraca, sudah meliputi keseluruhan barang-barang yang menjadi hak perusahaan. Oleh karena itu semua pembelian yang dilakukan perusahaan dalam rangka akuisisi persediaan harus disertai dokumen pendukung yang memadai. Kecenderungan penciptaan transaksi fiktif dalam transaksi pembelian sangat mudah terjadi, terutama apabila dilakukan kolusi dengan pihak luar (supplier). Lengkapnya dokumen-dokumen pendukung tersebut dimaksudkan untuk mendukung keabsahan transaksi pengeluaran kas.

f. ***Pertimbangkan bukti-bukti yang ditemukan dalam pengujian cutoff terhadap pembelian maupun penjualan***

Pisah batas transaksi pembelian bahan-bahan baku dan hak-hak klien terhadap kepemilikannya merupakan persoalan yang sangat rumit. Hal ini terjadi karena akuisisi bahan-bahan memerlukan proses waktu, terutama untuk bahan yang harus diimpor dari luar negeri. Auditor harus memperoleh kepastian transaksi mana yang dapat diakui sebagai hak klien terhadap asersi persediaan dalam neraca dan sebaliknya transaksi mana yang harus diperhitungkan sebagai adjustment karena belum dapat diterima sebagai hak klien terhadap barang-barang yang dipesannya. Adanya klausula transaksi

---

---

pembelian FOB destination ataupun FOB shipping point merupakan faktor yang harus dipertimbangkan dalam penilaian persediaan. Dalam program ini berarti auditor harus membuktikan kewajaran penilaian persediaan dan memperoleh keyakinan ketepatan pisah batas (cutoff) transaksi persediaan.

g. **Lakukan wawancara kepada manajemen mengenai kepemilikannya**

Program audit ini dimaksudkan untuk mengetahui sampai sejauhmana hak-hak yang terlekat dalam assersi persediaan serta bagaimana penyajian serta pengungkapannya. Wawancara diperlukan mengingat proses pemindahan barang (penjualan) dari perusahaan kepada pihak lain tidak bisa diselesaikan begitu saja secara serta merta. Proses pengiriman barang membutuhkan waktu, terutama apabila barang tersebut harus diekspor ke luar negeri, atau dikirim ke pulau lain. Adanya perbedaan waktu saat pengiriman barang dan saat realisasi penjualan menyebabkan status perpindahan hak antara perusahaan dengan pembeli perlu dipertegas. Kejadian dan fakta seperti ini, hanya diketahui oleh pejabat perusahaan yang bertanggungjawab dalam fungsinya tersebut. Untuk memahami bagaimana proses perpindahan hak antara klien dengan pembeli, auditor perlu melakukan wawancara dengan memperhatikan kasus demi kasus. Dengan demikian auditor dapat menentukan sikap manakah transaksi yang mempengaruhi penjualan ataupun sebaliknya. Materi wawancara kepada para pejabat perusahaan meliputi: (a) kebijaksanaan akuntansi klien, (b) kebijaksanaan asuransi terhadap persediaan yang dimiliki klien, dan (c) adanya persediaan yang dijamin.

h. **Review data mengenai kualitas persediaan**

Prosedur ini dimaksudkan untuk melakukan penilaian ataupun alokasinya. Langkah ini dilakukan untuk menentukan apakah semua barang-barang memang benar-benar siap jual, dapat digunakan, atautkah siap dikonsumsi. Sebaliknya auditor harus memahami kemungkinan adanya barang-barang yang sudah kadaluwarsa, barang rusak/cacad, dan barang yang lamban perputarannya dimasukkan dalam unsur persediaan barang. Langkah teknis audit yang dilakukan untuk mengantisipasi hal tersebut, antara lain:

1. Lakukan wawancara dengan pejabat yang bertanggungjawab mengenai kebijaksanaan operasional produksi.
2. Verifikasi terhadap perhitungan kos produk terjual, dan produk dalam proses.
3. Verifikasi terhadap penghitungan produk dalam proses, produk rusak, dan produk cacad.
4. Lakukan testing terhadap persediaan yang lambat perputarannya.
5. Mintalah *representation letter* dari client.
6. Lakukan pengujian terhadap sample transaksi untuk periode tertentu baik jumlah maupun kualitasnya.

i. **Lakukan pengujian terhadap inventory pricing**

Prosedur ini dimaksudkan untuk melakukan penilaian ataupun alokasinya. Langkah ini dilakukan antara lain: (a) menentukan apakah pricing persediaan dilakukan secara konsisten, dan (b) membandingkan unit yang digunakan dengan dokumen pendukungnya. Kedua

---

---

langkah ini menunjukkan bahwasannya auditor harus melakukan testing terhadap penilaian persediaan yang dilakukan oleh klien. Tentu saja verifikasi ini tidak terbatas hanya pada persediaan produk jadi saja, tetapi juga meliputi produk rusak, produk cacat, dan produk kadaluwarsa. Langkah ini sebetulnya untuk mengantisipasi kecenderungan barang-barang yang tidak pantas digunakan sebagai alat pembuktian untuk menaikkan nilai persediaan dalam neraca. Atau kemungkinan lain adanya unsur kecurangan yang dilakukan oleh para karyawan perusahaan dengan memalsukan produk yang tidak pantas.

j. ***Bandungkan penyajian statemen persediaan dengan standar penyajian laporan keuangan yang berlaku.***

Program audit ini bertujuan untuk menilai apakah **penyajian dan pengungkapannya** telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Hal ini berarti auditor harus memperoleh keyakinan terhadap penyajian rekening persediaan dalam neraca maupun kos barang terjual yang disajikan dalam statemen penghasilan, mengenai kesesuaian penyajian dan pengungkapannya dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Teknik audit dalam program ini adalah: (1). pengujian kesesuaian klasifikasi persediaan dengan prinsip akuntansi yang lazim, dan (2). Apakah semua informasi telah diungkapkan secara lengkap (*full disclosure*)

#### **4. Kertas Kerja Audit**

Dalam menjalankan pekerjaan pengauditan, para asisten auditor harus membuat kertas kerja audit. Kertas kerja yang dibutuhkan dalam pemeriksaan elemen-elemen persediaan antara lain:

- a. Kertas kerja utama (*lead schedule*),
- b. Kertas kerja pendukung (*suporting schedule*)
  1. Daftar persediaan
  2. Surat konfirmasi dari pihak ketiga
  3. Surat representasi dari klien atau pihak profesional.
  4. Analisis perhitungan persediaan produk dalam proses.

Salah satu contoh kertas kerja audit disajikan dalam peraga 5.3 yang disajikan di ahalaman berikut.

**Peraga 5.3 Kertas Kerja Penghitungan Fisik Persediaan**

Disiapkan oleh.....tgl.....

Diperiksa oleh.....tgl.....

**Test Penghitungan Bahan Baku  
PT. METAL INDUSTRI**

No. Tag.	No. Inv. Sheet	Persediaan		Penghitungan		Perbedaan	
		Nomor	Uraian	Klien	Audit		
6531	15	1-42-003	Plate blk.	125	√	125	
8340	18	1-83-012	Plate 1/4"	93	√	93	
1.483	24	2-11-004	Kabel	1.321 net	√	1.325 net	4 net
4486	26	2-28-811	Ketup	220	√	220	
3334	48	4-26-204	Plate Sapng	424	√	424	
8502	64	7-44-310	Kabel 1/2"	276 net	√	276 net	
8844	68	7-72-460	Kabel 3/8"	419	√	419	
6295	92	3-48-260	Plate Muka	96	√	96	27 net

Semua perbedaan tersebut telah dikoreksi oleh klien. Pengaruh atas kesalahan tersebut tidak material dibandingkan jumlah sediaan yang ada.

- √ Telurusi ke kartu ringkasan persediaan klien (FF-4), tidak di koreksi terhadap perbedaan yang ditemukan tersebut.

---

---

## SOAL BAB 5

### Soal Kelompok A

Dalam soal berikut ini Saudara diminta untuk menilai pernyataan-pernyataan berikut. Berilah tanda S, bila pernyataan tersebut salah, dan sebaliknya berilah tanda B, bila pernyataan tersebut benar.

- .... 1. Assersi terhadap saldo rekening persediaan dalam neraca merupakan tanggungjawab manajemen, oleh karena itu auditor tidak perlu lagi melakukan pengujian terhadap eksistensi rekening tersebut.
- .... 2. Assersi manajemen dalam hal eksistensi dan peristiwa yang membentuk transaksi dalam siklus produksi berhubungan dengan kedua siklus lainnya yaitu: siklus pengeluaran dan siklus jasa-jasa tenaga kerja.
- .... 3. *Inherent risks* yang terbentuk dalam transaksi siklus produksi berhubungan dengan kemungkinan salah saji assersi saldo rekening persediaan dalam laporan keuangan yang diaudit.
- .... 4. Assersi manajemen terhadap penyajian dan pengungkapan transaksi kos produksi dalam laporan keuangan ditunjukkan oleh rincian biaya produksi yang disajikan sebagai penjelasan pos-pos laporan rugi-laba.
- .... 5. Semua biaya bahan pembantu yang tidak secara langsung digunakan dalam proses produksi untuk periode yang diaudit harus dimasukkan dalam unsur pembentuk kos produk yang diselesaikan dalam proses yang bersangkutan dan disajikan dalam neraca.
- .... 6. Dalam memahami komponen biaya produksi, auditor perlu mengadakan penelaahan terhadap struktur biaya produksi yang terjadi dalam periode yang diaudit. Oleh karena itu auditor harus melakukan telaah terhadap ratio biaya produksi terhadap penjualan bersih periode ini dan dibandingkan dengan ratio yang sama pada periode audit sebelumnya.
- .... 7. Untuk memperoleh keyakinan terhadap eksistensi kos produk terjual yang disajikan dalam laporan keuangan, auditor membuat program audit sebagai berikut: (a) melakukan perjalanan keliling untuk melakukan inspeksi semua vasilitas kerja yang dimiliki klien untuk membuat suatu produk, (b) membuat *analitical review* terhadap biaya produksi periode ini, dan (c) melakukan review terhadap jurnal pencatatan transaksi depresiasi dan analisis terhadap biaya reparasi.
- .... 8. Prosedur audit yang digunakan untuk melakukan verifikasi terhadap saldo rekening persediaan, dilakukan dengan mengadakan penghitungan kembali terhadap hasil perhitungan yang dilakukan oleh klien. Dalam hal ini, auditor harus mengambil inisiatip untuk mengadakan observasi terhadap perhitungan yang dilakukan oleh klien.
- .... 9. Dalam melakukan evaluasi sistem pengendalian intern klien, auditor tidak perlu memperhatikan apakah karyawan pabrik patuh menggunakan kartu jam hadir mengingat besarnya upah karyawan tersebut memerlukan perhitungan tarip standard sebagai salah satu komponen kos produk terjual.

- 
- .... 10. Prosedur konfirmasi terhadap barang-barang yang disimpan di gudang pihak lain tidak perlu dilakukan oleh auditor, mengingat sumber informasi komponen persediaan bersumber dari kalangan intern perusahaan sendiri.

### Soal Kelompok B

Pilihlah satu jawaban yang paling benar di antara empat alternatif jawaban berikut ini. Bila tidak ada alternatif jawaban yang tepat pilihlah huruf e dalam lembar jawaban saudara.

1. Auditor melakukan pemeriksaan terhadap faktur-faktur pembelian bahan baku dan bahan pembantu, dengan tujuan untuk menentukan apakah:
  - a. Bahan-bahan yang dibeli tersebut apakah benar-benar ada.
  - b. Penilaian rekening persediaan telah ditentukan secara wajar.
  - c. Pengungkapan dalam laporan keuangan telah memadai.
  - d. Apakah persediaan tersebut dipakai sebagai jaminan utang.
2. Tujuan auditor melakukan analisis atas biaya produksi sebagai pendukung atas prosedur lain, bertujuan:
  - a. memudahkan pekerjaan audit berikutnya.
  - b. mengetahui adanya perputaran produk jadi yang lamban perputarannya.
  - c. Memberikan arah ataupun petunjuk kepada auditor, agar lebih memberikan perhatian terhadap perubahan-perubahan (fluktuasi) yang tidak biasa.
  - d. Memberikan rekomendasi terhadap prosedur audit lain yang dipandang perlu.
3. Auditor hendaknya melakukan konfirmasi dalam pemeriksaan terhadap saldo rekening persediaan. Saran tersebut tidak perlu dilakukan mengingat:
  - a. Semua bahan-bahan baku dan pembantu pada saat tanggal neraca telah berada dalam kekuasaan dan kendalian klien.
  - b. Hasil konfirmasi tidak memberikan tambahan informasi yang meyakinkan auditor, dan disamping itu klien cenderung akan menyajikan informasi dengan layak.
  - c. Tidak ada prosedur standar yang mengharuskannya.
  - d. Tidak ada jawaban yang tepat
4. Fokus pemeriksaan terhadap rekening persediaan, dimaksudkan agar auditor memperoleh keyakinan bahwa:
  - a. Semua barang atau bahan yang termasuk dalam kategori persediaan bahan berada dalam penguasaan klien sampai saat dilakukan penghitungan fisik persediaan.
  - b. Klien telah menggunakan inventory pricing yang layak
  - c. Penyajian persediaan dalam statemen penghasilan telah memadai.
  - d. Semua bahan-bahan rusak dan cacat telah diperhitungkan dalam persediaan.
5. Tujuan struktur pengendalian intern siklus produksi adalah memberikan jaminan bahwa semua transaksi yang berhubungan dengannya telah ditangani dengan selayaknya serta telah dicatat, dan disamping itu:

- 
- 
- a. dilakukan pula verifikasi internal oleh pihak yang independen.
  - b. semua transfer ke produk selesai telah didokumentasikan dalam laporan produksi lengkap dan laporan kendalian kualitas.
  - c. Perintah produksi telah bernomor-urut tercetak dengan ditandatangani oleh pengawas.
  - d. produk dalam proses dan produk selesai telah ditangani dengan selayaknya.
6. Auditor melakukan wawancara kepada manajemen mengenai kepemilikan bahan-bahan dan kemungkinan adanya persediaan yang tidak dicatat dengan tujuan:
- a. memperoleh keyakinan terhadap asersi hak dan kewajiban dari informasi.
  - b. memperoleh keyakinan terhadap asersi keterlengkapan informasi.
  - c. memperoleh keyakinan terhadap asersi penyajian dan pengungkapan informasi.
  - d. jawaban a dan c benar
7. Auditor melakukan observasi terhadap persediaan yang dikuasai klien, baik berupa bahan baku dan pembantu, produk dalam proses, maupun produk jadi. Teknik yang digunakan dalam program audit ini meliputi langkah berikut, **kecuali**:
- a. Auditor melakukan penilaian apakah prosedur penghitungan yang ditentukan manajemen telah memadai.
  - b. Apakah penghitungan dilakukan oleh petugas yang independen dan dilakukan sesuai dengan petunjuk penghitungan yang ditetapkan.
  - c. Auditor melakukan penghitungan dilakukan bersama-sama dengan klien.
  - d. Apakah dokumen-dokumen yang digunakan dalam penghitungan telah diverifikasi dan cocok dengan catatan persediaan.
8. Berikut ini disebutkan dokumen-dokumen kunci yang digunakan untuk melakukan transaksi dalam siklus produksi, **kecuali**:
- |                                 |                                |
|---------------------------------|--------------------------------|
| a. <i>time tickets</i>          | b. <i>purchase requisition</i> |
| c. <i>materials requirement</i> | d. <i>moving tickets</i>       |
9. Berikut ini disebutkan catatan dan/atau buku-buku yang digunakan untuk menangani transaksi siklus produksi, **kecuali**:
- |  |  |
|--|--|
| a. <i>complete production report</i>   | b. <i>inventory register</i>               |
| c. <i>inventory subsidiary ledgers</i> | d. <i>daily production activity report</i> |
10. Berbagai fungsi yang terlibat untuk menangani transaksi dalam siklus produksi adalah, **kecuali**:
- |                                |  |
|--------------------------------|--|
| a. <i>production insurance</i> | b. <i>planning, production, and controls</i> |
| c. pengeluaran bahan           | d. penanganan dan pemrosesan produk          |

---

---