HUBUNGAN HASIL PENGUJIAN PENGENDALIAN TERHADAP PENENTUAN LUAS PENGUJIAN SUBSTANTIF: ANALISIS KASUS AUDIT PERSEDIAAN

Suci Rahmadani[1], Amira Hafid[2], Siti Amiratul Izzah[3],
Achmad Ghifary Ramadhino[4], Nurafni Oktaviya.[5]
Akuntansi S1 Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Negeri Makassar
[1]suci90945@gmail.com, [2]amiraamirahafid@gmail.com,
[3]amiratulizzah26@gmail.com, [4]achmadghifary10@gmail.com
[5]nurafni.oktaviyah@unm.ac.id

ABSTRACT

Inventory is one of the accounts most prone to material misstatement in trading and manufacturing entities, so the auditor's decision on the extent of substantive testing is critical to audit quality. This article analyzes how the results of tests of controls affect the nature, timing, and extent of substantive procedures in an inventory audit. Using a qualitative conceptual approach based on literature review, it examines a hypothetical illustrative case and a public Indonesian case. The analysis shows that control test results change all three dimensions of substantive testing, that the effect differs across assertions, and that effective controls cannot be considered independently of fraud risk, management override, and the reliability of client records.

Keywords: *tests of controls, substantive tests, inventory audit, control risk, detection risk*

ABSTRAK

Persediaan merupakan salah satu akun yang paling rawan salah saji material pada entitas dagang dan manufaktur, sehingga keputusan auditor mengenai luas pengujian substantif atas akun ini sangat memengaruhi kualitas audit. Artikel ini menganalisis bagaimana hasil pengujian pengendalian memengaruhi sifat, saat, dan luas pengujian substantif pada audit persediaan. Penelitian ini merupakan kajian kualitatif konseptual yang bertumpu pada studi literatur, dengan dua bahan kasus: satu kasus ilustratif berdata hipotetis dan satu kasus publik di Indonesia, yaitu dugaan penggelembungan akun pada PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk. Hasil analisis menunjukkan tiga hal. Pertama, hasil pengujian pengendalian mengubah ketiga dimensi pengujian substantif, bukan hanya ukuran sampel. Kedua, dampaknya berbeda antar asersi: pengendalian yang efektif lebih banyak mengurangi pengujian keberadaan dan kelengkapan daripada penilaian. Ketiga, hasil pengujian yang menyatakan pengendalian efektif tidak boleh dibaca terlepas dari risiko kecurangan, pengabaian pengendalian oleh manajemen, dan keandalan catatan klien. Artikel ini menyarankan agar auditor memakai hasil pengujian pengendalian sebagai salah satu masukan pertimbangan profesional, bukan sebagai pembenaran otomatis untuk mengurangi pengujian substantif.

Kata Kunci: pengujian pengendalian, pengujian substantif, audit persediaan, risiko pengendalian, risiko deteksi

A. Pendahuluan

Persediaan menempati posisi khusus dalam audit entitas dagang. Nilainya biasanya besar, lokasinya tersebar, volume transaksinya tinggi, dan penilaiannya menuntut estimasi, misalnya untuk penyisihan barang usang atau lambat bergerak. Karakteristik ini membuat persediaan rentan terhadap salah saji, baik karena kesalahan maupun kecurangan (Arens *et al.,* 2017; Messier *et al.,* 2017). Salah saji pada persediaan berdampak langsung pada harga pokok penjualan dan laba kotor, sehingga ikut memengaruhi keputusan pemakai laporan keuangan.

Auditor tidak menguji persediaan dengan intensitas yang sama pada setiap klien dalam kerangka standar audit. Auditor menilai risiko salah saji material, merancang respons, lalu menyesuaikan luas pengujian substantif dengan hasil penilaian tersebut (IAPI, 2021a; IAPI, 2021b). Pengujian pengendalian menjadi penghubung antara penilaian risiko dan keputusan substantif. Jika pengendalian atas persediaan terbukti beroperasi efektif, auditor memiliki dasar untuk menerima risiko deteksi yang lebih tinggi. Jika tidak, bukti substantif harus ditambah (Messier *et al.,* 2017). Dalam praktik dan di ruang kuliah, hubungan ini sering disederhanakan menjadi "pengendalian baik, sampel dikurangi". Padahal keputusan tersebut bersifat bersyarat dan berbeda untuk setiap asersi.

Urgensi memahami hubungan ini terlihat dari dua sisi. Pengujian substantif yang terlalu sedikit mengancam efektivitas audit, sedangkan pengujian yang berlebihan membuat audit tidak efisien. Kasus di Indonesia, antara lain dugaan penggelembungan persediaan, piutang, dan aset tetap pada PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk yang terungkap lewat investigasi pada 2019, menunjukkan bahwa ketergantungan pada catatan dan pengendalian klien perlu diimbangi skeptisisme profesional.

Kajian tentang persediaan di Indonesia umumnya menilai pengendalian internal pada satu perusahaan, misalnya pengaruh pengendalian internal terhadap manajemen pergudangan sebuah toserba (Anugrah *et al.,* 2017) atau kelemahan pengendalian persediaan dan selisih hasil penghitungan fisik

pada perusahaan ritel (Jayakrisna & Paramitadewi, 2025). Sudut pandang yang dipakai adalah manajemen sebagai pemilik pengendalian, bukan auditor yang harus menentukan seberapa jauh ia boleh bergantung pada pengendalian tersebut. Literatur operasional internasional membahas ketidakakuratan catatan persediaan dan penyebab selisih antara catatan dan fisik barang (Best *et al.,* 2022; Shabani *et al.,* 2021). Literatur audit internasional menghubungkan kelemahan pengendalian dengan upaya audit melalui ukuran agregat seperti biaya audit (Hogan & Wilkins, 2008) dan mengkaji kelemahan pengendalian terkait persediaan dalam kaitannya dengan pengelolaan persediaan perusahaan (Feng *et al.,* 2015). Dari penelusuran penulis atas artikel yang dapat diakses, hubungan antara hasil pengujian pengendalian dan luas pengujian substantif atas persediaan lebih banyak dijelaskan dalam buku teks dan standar audit (Arens *et al.,* 2017; IAPI, 2021b; Messier *et al.,* 2017) daripada dianalisis melalui skenario hasil pengujian pada satu akun dalam konteks Indonesia. Celah inilah yang hendak diisi artikel ini. Ringkasan penelitian terdahulu dan celah yang diisi artikel ini disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1 Ringkasan penelitian terdahulu dan celah penelitian

Penelitian	Konteks dan metode	Temuan utama	Keterbatasan terhadap studi ini
Anugrah *et al.* (2017)	Survei 50 responden di sebuah toserba; regresi linier berganda	Pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen pergudangan; audit operasional tidak signifikan secara parsial	Sudut pandang manajemen; tidak menghubungkan evaluasi pengendalian dengan pengujian substantif auditor
Jayakrisna & Paramitadewi (2025)	Studi lapangan pada satu perusahaan (wawancara, observasi, analisis data stock opname enam bulan)	Tidak ada SOP, penempatan CCTV kurang tepat, dan selisih hitung fisik meningkat pada November-Desember	Berfokus pada evaluasi pengendalian klien; tidak membahas respons audit
Hogan & Wilkins (2008)	Studi arsip atas biaya audit	Klien dengan kelemahan pengendalian internal menanggung biaya audit lebih tinggi	Ukuran agregat tingkat perikatan; tidak merinci keputusan per akun

Penelitian	Konteks dan metode	Temuan utama	Keterbatasan terhadap studi ini
Zahirah *et al.* (2021)	Studi literatur tentang audit berkelanjutan	Uji pengendalian dan pengujian substantif dapat dilakukan bersamaan secara real-time; penerapan terkendala pengendalian klien yang lemah dan sistem yang tidak seragam	Membahas teknologi audit, bukan keputusan luas pengujian per akun
Studi ini	Kajian konseptual; kasus ilustratif dan kasus publik	Menurunkan hasil pengujian pengendalian menjadi rancangan pengujian substantif atas persediaan per asersi	Data hipotetis dan sumber publik sekunder

Sumber: *diolah penulis dari artikel yang dirujuk.*

Tabel 1 memperlihatkan pola yang konsisten. Studi terdahulu melihat pengendalian dari sisi klien atau dari sisi biaya audit, sedangkan keputusan auditor mengenai luas pengujian substantif pada satu akun tidak menjadi unit analisis. Perbedaan inilah yang membedakan artikel ini.

Berdasarkan latar belakang tersebut, tujuan penulisan artikel ini adalah (1) menjelaskan dasar konseptual hubungan antara hasil pengujian pengendalian dan luas pengujian substantif menurut standar audit; (2) menganalisis perubahan sifat, saat, dan luas pengujian substantif atas persediaan pada dua skenario hasil pengujian pengendalian; dan (3) menarik pelajaran dari kasus publik di Indonesia mengenai batas ketergantungan auditor pada pengendalian.

B. Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan kajian kualitatif konseptual dengan teknik studi literatur dan analisis dokumen. Artikel ini tidak menguji hipotesis dan tidak memakai data primer dari kantor akuntan publik. Sumber data terdiri atas standar audit yang diterbitkan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), buku teks auditing, kerangka pengendalian internal COSO, artikel jurnal tentang pengendalian internal, persediaan, dan upaya audit, serta dokumen dan pemberitaan publik mengenai kasus PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk. Seluruh sumber dibaca untuk mengidentifikasi syarat yang mengatur kapan dan seberapa jauh auditor boleh mengurangi pengujian substantif.

Analisis dilakukan dalam tiga langkah. Langkah pertama

memetakan hubungan antara risiko pengendalian, risiko deteksi, dan dimensi pengujian substantif. Langkah kedua menyusun kasus ilustratif, yaitu perusahaan dagang fiktif bernama PT Sumber Niaga, untuk membandingkan dua skenario hasil pengujian pengendalian. Seluruh angka dalam kasus ini bersifat hipotetis dan hanya dimaksudkan untuk memperlihatkan arah perubahan, bukan sebagai ketentuan baku. Langkah ketiga menelaah kasus publik PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk berdasarkan laporan investigasi berbasis fakta yang dipublikasikan melalui keterbukaan informasi Bursa Efek Indonesia dan pemberitaan media bisnis nasional. Penelitian ini memiliki tiga keterbatasan. Pertama, angka pada kasus ilustratif bersifat hipotetis sehingga hasilnya tidak dapat digeneralisasi. Kedua, kertas kerja audit tidak dapat diakses, sehingga analisis kasus publik bersifat inferensial dan tidak menilai kinerja auditor tertentu. Ketiga, isi laporan investigasi pada kasus publik berupa dugaan yang sebagian dibantah pihak terkait.

C. Hasil dan Pembahasan

1. Landasan Konseptual: dari Risiko Pengendalian ke Luas Pengujian

Model risiko audit menyatakan bahwa risiko audit merupakan fungsi dari risiko salah saji material dan risiko deteksi, sedangkan risiko salah saji material dibentuk oleh risiko inheren dan risiko pengendalian (Arens *et al.,* 2017). Auditor tidak dapat mengubah risiko inheren maupun risiko pengendalian milik klien. Satu-satunya variabel yang dapat diatur adalah risiko deteksi, dan pengaturan itu dilakukan lewat sifat, saat, dan luas prosedur substantif.

SA 315 mewajibkan auditor memahami pengendalian yang relevan dan menilai risiko salah saji material pada tingkat asersi (IAPI, 2021a). SA 330 kemudian mengatur respons auditor. Pengujian pengendalian harus dilakukan ketika auditor berharap pengendalian beroperasi efektif, atau ketika prosedur substantif saja tidak dapat menyediakan bukti yang memadai (IAPI, 2021b). Ada satu ketentuan yang sering terlewat: apa pun hasil penilaian risikonya, auditor tetap harus merancang dan melaksanakan prosedur substantif untuk setiap

golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan yang material (IAPI, 2021b). Artinya, pengujian pengendalian tidak pernah menggantikan pengujian substantif. Ia hanya menentukan seberapa besar porsi yang dapat dikurangi. Khusus persediaan, SA 501 menambahkan bahwa auditor harus hadir pada penghitungan fisik persediaan yang material, kecuali tidak praktis (IAPI, 2021d). Kewajiban ini berlaku bahkan ketika pengendalian klien tampak sangat baik.

Hubungan antara hasil pengujian pengendalian dan ketiga dimensi pengujian substantif diringkas pada Tabel 2.

Tabel 2 Dampak hasil pengujian pengendalian terhadap pengujian substantif

Dimensi	Pengendalian efektif (risiko pengendalian rendah-moderat)	Pengendalian tidak efektif (risiko pengendalian tinggi)
Risiko deteksi yang dapat diterima	Lebih tinggi	Lebih rendah
Sifat	Kombinasi prosedur analitis dan uji rincian terarah	Dominan uji rincian dengan bukti yang lebih andal (observasi, inspeksi, konfirmasi)
Saat	Dapat dilakukan pada tanggal interim, dilanjutkan prosedur roll-forward	Dilakukan mendekati atau pada tanggal neraca
Luas	Sampel lebih kecil, cakupan nilai lebih rendah	Sampel lebih besar, cakupan lokasi dan nilai lebih luas

Sumber: *diolah penulis dari Arens et al. (2017), Messier et al. (2017), dan IAPI (2021b).*

Tabel 2 menunjukkan bahwa luas sampel hanyalah satu dari tiga dimensi. Perubahan hasil pengujian pengendalian juga menggeser jenis bukti yang dicari dan waktu perolehannya. Bukti yang diperoleh langsung oleh auditor, seperti hasil observasi, lebih andal daripada bukti dari catatan klien (IAPI, 2021c; Messier *et al.,* 2017). Karena itu, ketika pengendalian gagal, auditor tidak cukup menambah jumlah sampel dengan prosedur yang sama. Ia perlu mengganti sumber buktinya.

2. Pengendalian Persediaan dan Asersi yang Dipengaruhi

Pengendalian atas persediaan tidak berdampak seragam pada semua asersi. Kerangka COSO (2013) menempatkan aktivitas pengendalian seperti otorisasi, pemisahan tugas, dan rekonsiliasi sebagai bagian dari sistem pengendalian internal. Pada siklus persediaan, aktivitas tersebut dapat

dikaitkan dengan asersi yang diuji, seperti terlihat pada Tabel 3.

Tabel 3 Pengendalian persediaan, pengujiannya, dan dampaknya pada pengujian substantif

Pengendalian	Pengujian pengendalian	Asersi utama	Pengujian substantif yang dapat dikurangi jika efektif
Penghitungan fisik berkala oleh petugas independen	Observasi dan inspeksi dokumen hasil hitung	Keberadaan dan kelengkapan	Jumlah item uji hitung dan jumlah lokasi yang diamati
Pencocokan dokumen penerimaan barang dengan pesanan dan faktur	Inspeksi dokumen pada sampel transaksi	Keberadaan, hak dan kewajiban	Pengujian pisah batas (cut-off) pembelian
Rekonsiliasi kartu stok dengan akun buku besar	Inspeksi rekonsiliasi dan penelusuran ulang	Kelengkapan dan akurasi	Rincian pengujian saldo perpetual
Kebijakan dan review manajemen atas barang usang	Pengajuan pertanyaan dan inspeksi dokumen review	Penilaian	Sangat terbatas, karena penilaian bergantung pada pertimbangan manajemen

Sumber: *diolah penulis dari Agoes (2017), Messier et al. (2017), dan COSO (2013).*

Baris terakhir pada Tabel 3 memperlihatkan temuan analitis yang penting. Pengendalian fisik dan dokumen relatif mudah diuji dan hasilnya jelas, sehingga dapat memberi dasar untuk mengurangi pengujian keberadaan dan kelengkapan. Pengendalian atas penilaian lain sifatnya, karena bergantung pada estimasi dan pertimbangan manajemen. Pengujian pengendalian atas kebijakan barang usang dapat menunjukkan bahwa review dilakukan, tetapi tidak membuktikan bahwa penyisihannya sudah memadai. Dengan demikian, pengendalian yang efektif tidak otomatis menurunkan beban pengujian atas penilaian. Dampak pengujian pengendalian harus dibaca per asersi, bukan per akun. Rekonsiliasi antara catatan dan fisik barang juga bukan hal yang sepele, karena ketidakakuratan catatan persediaan dan selisih antara catatan dan fisik barang menjadi pokok kajian dalam literatur persediaan ritel (Best *et al.,* 2022; Shabani *et al.,* 2021). Di Indonesia, studi pada sebuah perusahaan perlengkapan rumah tangga mencatat selisih hasil penghitungan fisik yang meningkat pada akhir tahun, yang dinilai menandakan pengendalian kurang ketat (Jayakrisna & Paramitadewi, 2025).

3. Kasus Ilustratif: PT Sumber Niaga

PT Sumber Niaga adalah perusahaan distribusi fiktif dengan empat gudang. Total aset sebesar Rp160 miliar, dengan persediaan Rp48 miliar atau sekitar 30 persen dari total aset. Auditor menetapkan materialitas keseluruhan Rp1,6 miliar dan materialitas pelaksanaan Rp1,2 miliar. Karena persediaan material dan pengendalian atas penerimaan barang serta penghitungan fisik diharapkan berjalan baik, auditor memutuskan menguji pengendalian tersebut dengan sampel 60 dokumen penerimaan barang dan menetapkan tingkat deviasi yang dapat ditoleransi sebesar 10 persen. Penentuan sampel dan evaluasi deviasi mengikuti prinsip sampling audit (IAPI, 2021e).

Dua skenario hasil dibandingkan. Pada Skenario A, ditemukan satu deviasi dari 60 sampel (1,7 persen), jauh di bawah batas toleransi. Pada Skenario B, ditemukan sembilan deviasi (15 persen), melampaui batas toleransi. Deviasi pada Skenario B berupa penerimaan barang tanpa pencocokan pesanan dan kartu stok yang diperbarui terlambat. Dampaknya terhadap rencana pengujian substantif atas persediaan disajikan pada Tabel 4.

Tabel 4 Perbandingan rencana pengujian substantif atas persediaan PT Sumber Niaga (angka ilustratif)

Unsur pengujian	Skenario A: pengendalian efektif (1 dari 60 deviasi)	Skenario B: pengendalian tidak efektif (9 dari 60 deviasi)
Penilaian risiko pengendalian	Rendah-moderat	Tinggi
Saat observasi fisik	Dua minggu sebelum akhir tahun, dengan roll-forward	Pada tanggal neraca
Lokasi gudang yang diamati	Dua gudang terbesar (sekitar 70% nilai)	Keempat gudang
Sampel uji hitung untuk keberadaan	40 item	75 item
Transaksi uji pisah batas	25 transaksi sekitar tanggal neraca	50 transaksi sekitar tanggal neraca
Sampel uji penilaian (NRV)	20 item lambat bergerak	40 item dengan perluasan ke seluruh item bernilai besar
Perkiraan cakupan nilai	Sekitar 55%	Sekitar 75%

Sumber: *ilustrasi penulis. Angka hanya menggambarkan arah perubahan dan bukan ketentuan standar.*

Tabel 4 memperlihatkan bahwa perbedaan 8 poin persentase pada tingkat deviasi (1,7% berbanding 15%) mengubah hampir seluruh

rancangan substantif. Pertama, dari sisi saat, auditor pada Skenario A masih dapat memanfaatkan tanggal interim karena pengendalian dianggap menjaga integritas catatan sampai akhir tahun, sedangkan pada Skenario B hal itu tidak lagi aman. Kedua, dari sisi luas, jumlah lokasi dan sampel meningkat hampir dua kali lipat. Ketiga, dari sisi sifat, auditor pada Skenario B perlu lebih mengandalkan bukti yang ia peroleh sendiri, bukan catatan perpetual klien. Pola ini sejalan dengan temuan Hogan dan Wilkins (2008) bahwa klien dengan kelemahan pengendalian internal menanggung biaya audit lebih tinggi, yang mengindikasikan auditor menambah upaya ketika pengendalian lemah.

Ada dua catatan kritis. Pertama, kesimpulan "efektif" atau "tidak efektif" bergantung pada rancangan pengujian. Satu deviasi yang terkonsentrasi pada satu gudang bisa lebih bermakna daripada tiga deviasi yang tersebar acak, sehingga auditor perlu memeriksa pola deviasi, bukan hanya angkanya. Kedua, auditor pada Skenario A tetap wajib menghadiri penghitungan fisik dan melakukan pengujian substantif atas penilaian. Pengendalian yang efektif hanya menggeser sebagian beban, tidak meniadakannya (IAPI, 2021b; IAPI, 2021d).

4. Kasus Publik: PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk

Kasus PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk menjadi bahan refleksi karena persediaan termasuk akun yang diduga digelembungkan. Pada Maret 2019, laporan investigasi berbasis fakta oleh Ernst & Young Indonesia dipublikasikan melalui keterbukaan informasi Bursa Efek Indonesia. Laporan itu menyebut dugaan penggelembungan (*overstatement*) sekitar Rp4 triliun pada akun piutang usaha, persediaan, dan aset tetap grup, Rp662 miliar pada penjualan, dan Rp329 miliar pada EBITDA entitas makanan, serta dugaan aliran dana sekitar Rp1,78 triliun kepada pihak yang diduga terafiliasi dengan manajemen lama (Ernst & Young Indonesia, 2019; KONTAN, 2019a). Mantan direktur utama perusahaan menyatakan bahwa laporan tersebut tidak benar (KONTAN, 2019b), sehingga seluruh angka di atas harus dibaca sebagai dugaan.

Satu temuan dalam laporan tersebut langsung relevan dengan pembahasan artikel ini. Pencatatan

keuangan internal, seperti buku besar dan rincian transaksi, dilaporkan berbeda dengan pencatatan yang dipakai auditor dalam audit laporan keuangan tahun buku 2017 (KONTAN, 2019a). Jika dugaan ini benar, catatan yang diuji auditor tidak sama dengan catatan yang dikelola manajemen, sehingga pengujian pengendalian maupun pengujian substantif yang bertumpu pada catatan tersebut kehilangan landasannya. Agar dugaan, indikasi, dan kesimpulan analitis tidak tercampur, status setiap temuan dirinci pada Tabel 5.

Tabel 5 Tingkat klaim dan status bukti pada kasus PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk

Temuan	Tingkat klaim	Dasar dan status
Penggelembungan sekitar Rp4 triliun pada piutang usaha, persediaan, dan aset tetap	Dugaan	Laporan investigasi berbasis fakta (Ernst & Young Indonesia, 2019); dibantah mantan direktur utama (KONTAN, 2019b); belum diuji dalam artikel ini
Pencatatan internal berbeda dengan pencatatan yang dipakai dalam audit tahun buku 2017	Indikasi	Dilaporkan dalam pemberitaan atas laporan investigasi (KONTAN, 2019a); dokumen primer perlu diverifikasi
Dugaan aliran dana sekitar Rp1,78 triliun kepada pihak terafiliasi	Dugaan; risiko kecurangan	Laporan investigasi (Ernst & Young Indonesia, 2019); dibantah pihak terkait
Keandalan catatan persediaan klien tidak dapat diasumsikan tanpa pengujian independen	Kesimpulan analitis penulis	Inferensi dari dugaan dan indikasi di atas serta ketentuan SA 500 dan SA 501; bukan temuan resmi
Tingkat ketergantungan auditor pada pengendalian atas persediaan	Tidak dapat dinilai	Kertas kerja audit tidak tersedia untuk publik

Sumber: *diolah penulis dari Ernst & Young Indonesia (2019) dan KONTAN (2019a, 2019b).*

Tabel 5 memisahkan tiga lapisan: apa yang diduga (baris pertama dan ketiga), apa yang diindikasikan (baris kedua), dan apa yang disimpulkan penulis (baris keempat). Pemisahan ini penting karena baris keempat bertumpu pada standar audit dan tidak mensyaratkan bahwa kecurangan terbukti terjadi. Yang diperlukan hanyalah bahwa risikonya cukup besar sehingga auditor tidak boleh bertumpu pada catatan klien semata. Baris kelima menunjukkan batas analisis: tanpa kertas kerja, artikel ini tidak dapat menilai apakah dan bagaimana pengujian pengendalian dilakukan.

Dari sudut pandang hubungan pengendalian dan pengujian substantif, kasus ini memberi tiga pelajaran. Pertama, pengendalian yang tampak efektif secara dokumen

tidak melindungi dari kecurangan yang dilakukan atau diatur oleh manajemen senior. SA 240 mengingatkan bahwa risiko pengabaian pengendalian oleh manajemen selalu ada dan tidak bergantung pada hasil pengujian pengendalian (IAPI, 2021f). Dengan demikian, hasil pengujian pengendalian yang baik tidak boleh dipakai untuk mengurangi prosedur yang menjawab risiko kecurangan.

Kedua, persediaan fiktif atau digelembungkan sulit terdeteksi bila auditor hanya menguji kesesuaian dokumen internal. Dokumen penerimaan, kartu stok, dan jurnal dapat disusun konsisten satu sama lain. Dugaan perbedaan antara catatan internal dan catatan yang diaudit pada kasus ini menunjukkan bahwa keandalan catatan klien perlu diuji, bukan diasumsikan. Bukti yang lebih independen, yakni observasi langsung penghitungan fisik, inspeksi keberadaan barang, dan konfirmasi persediaan yang berada di pihak ketiga, menjadi pembeda. Di sini terlihat mengapa SA 501 mewajibkan kehadiran auditor pada penghitungan fisik tanpa melihat kualitas pengendalian (IAPI, 2021d).

Ketiga, PCAOB (2007) menegaskan bahwa jumlah dan kualitas bukti yang diperlukan meningkat seiring dengan tingkat risiko yang dihadapi. Bila ada indikasi tekanan atau insentif untuk melaporkan kinerja yang lebih baik, auditor semestinya menilai pengendalian dengan skeptisisme lebih tinggi dan memperluas pengujian substantif atas akun yang mudah dimanipulasi, termasuk persediaan. Keterbatasan analisis ini perlu dicatat: tanpa akses ke kertas kerja, penulis tidak dapat menyimpulkan apakah pengujian pengendalian dilakukan, bagaimana hasilnya, ataupun bagaimana auditor menanggapinya. Pembahasan di atas merupakan pelajaran konseptual, bukan penilaian atas kinerja auditor tertentu.

5. Implikasi dan Rancangan Pengujian bagi Auditor

Gabungan analisis kasus ilustratif dan kasus publik memunculkan implikasi bagi auditor dalam menetapkan luas pengujian substantif atas persediaan. Pertama, penurunan luas pengujian karena pengendalian efektif sebaiknya dilakukan per asersi, dengan tetap mempertahankan pengujian penilaian

pada tingkat yang memadai. Kedua, keputusan pengurangan perlu dikaitkan dengan penilaian risiko kecurangan. Pada klien dengan insentif yang kuat untuk memperbaiki laba, pengurangan pengujian substantif dengan alasan pengendalian efektif sulit dibenarkan. Ketiga, saat pengujian harus dipertimbangkan bersama luas. Pengujian interim hanya masuk akal jika pengendalian periode antara tanggal interim dan akhir tahun terbukti stabil. Keempat, pola deviasi layak dianalisis secara kualitatif, termasuk lokasi, periode, dan pihak yang terlibat. Temuan semacam ini sejalan dengan pandangan bahwa kualitas audit bergantung pada kualitas proses dan pertimbangan auditor, bukan sekadar kepatuhan pada prosedur (Knechel *et al.,* 2013). Perkembangan audit berkelanjutan (*continuous auditing*) membuka peluang agar uji pengendalian dan pengujian substantif dilakukan bersamaan secara *real-time*, tetapi penerapannya terkendala pengendalian internal klien yang kurang kuat serta sistem klien yang tidak seragam (Zahirah *et al.,* 2021). Pemanfaatannya juga dikaji dalam kaitannya dengan perencanaan audit berbasis risiko (Eulerich *et al.,* 2020).

Implikasi tersebut dapat diterjemahkan menjadi rancangan pengujian. Tabel 6 menyusun rancangan pengujian pengendalian atas siklus persediaan, mulai dari kontrol yang diharapkan sampai konsekuensinya bagi risiko pengendalian.

Tabel 6 Rancangan pengujian pengendalian atas persediaan

Tahap	Kontrol yang diharapkan	Kelemahan yang mungkin muncul	Uji desain	Uji operasi	Risiko pengendalian
Penerimaan barang	Pencocokan dokumen penerimaan dengan pesanan pembelian dan faktur	Barang diterima tanpa pencocokan pesanan (Skenario B pada kasus ilustratif)	Telaah prosedur penerimaan dan pemisahan tugas	Inspeksi dokumen pada sampel penerimaan (60 dokumen pada PT Sumber Niaga); hitung deviasi	Tinggi jika deviasi melebihi batas toleransi
Penyimpanan dan akses gudang	Akses terbatas dan gudang terpisah dari area kantor	Akses bebas dan barang tanpa pengawasan	Observasi tata letak dan pembatasan akses	Observasi tanpa pemberitahuan; periksa catatan akses	Moderat sampai tinggi

Tahap	Kontrol yang diharapkan	Kelemahan yang mungkin muncul	Uji desain	Uji operasi	Risiko pengendalian
Penghitungan fisik (stock opname)	Penghitungan berkala oleh petugas independen disertai hitung ulang	Tidak ada SOP; selisih catatan dan fisik meningkat tanpa tindak lanjut	Telaah SOP dan instruksi penghitungan	Observasi penghitungan; hitung ulang sampel; telaah tindak lanjut selisih	Tinggi jika selisih tidak diselidiki
Pencatatan perpetual dan rekonsiliasi	Rekonsiliasi kartu stok dengan buku besar secara tepat waktu	Kartu stok diperbarui terlambat; penyesuaian manual tanpa otorisasi	Telaah rancangan rekonsiliasi dan hak akses ubah catatan	Inspeksi rekonsiliasi bulanan; telusuri penyesuaian manual	Tinggi jika ada penyesuaian tanpa otorisasi
Penilaian persediaan	Review manajemen atas barang usang dan lambat bergerak	Penyisihan bergantung pada pertimbangan tanpa dasar tertulis	Telaah kebijakan penyisihan	Inspeksi bukti review dan data umur persediaan	Moderat; pengujian substantif tetap luas

Sumber: *diolah penulis dari Arens et al. (2017), Messier et al. (2017), dan Jayakrisna dan Paramitadewi (2025).*

Tabel 6 menghubungkan setiap kontrol dengan kelemahan yang mungkin muncul, uji desain untuk menilai apakah kontrol dirancang memadai, uji operasi untuk menilai apakah kontrol benar-benar berjalan, dan konsekuensinya bagi risiko pengendalian. Uji desain mendahului uji operasi, sebab kontrol yang rancangannya tidak memadai tidak perlu diuji operasinya. Pada baris penghitungan fisik, selisih yang meningkat tanpa tindak lanjut seperti pada studi Jayakrisna dan Paramitadewi (2025) menjadi sinyal untuk menilai risiko pengendalian lebih tinggi, yang kemudian menentukan luas prosedur pada Tabel 7.

Tabel 7 memuat prosedur substantif atas persediaan menurut tujuan audit.

Tabel 7 Prosedur substantif atas persediaan menurut tujuan audit

Tujuan audit	Risiko	Prosedur substantif	Bukti yang dibutuhkan
Keberadaan	Persediaan dicatat tetapi tidak ada atau digelembungkan	Hadir pada penghitungan fisik; uji hitung dari catatan ke fisik; konfirmasi persediaan yang berada di pihak ketiga	Lembar hitung, laporan observasi, konfirmasi tertulis
Kelengkapan	Barang ada tetapi tidak dicatat	Telusuri dari fisik ke catatan; uji pisah batas penerimaan	Daftar hasil hitung, dokumen penerimaan sekitar tanggal neraca

Tujuan audit	Risiko	Prosedur substantif	Bukti yang dibutuhkan
Hak dan kewajiban	Barang milik pihak lain (konsinyasi) atau dijaminkan	Inspeksi kontrak konsinyasi dan perjanjian jaminan; telaah faktur pembelian	Kontrak, faktur, surat konfirmasi
Penilaian dan alokasi	Barang usang atau nilainya lebih tinggi dari nilai realisasi neto	Uji biaya perolehan dengan faktur; uji nilai realisasi neto dengan harga jual setelah tanggal neraca; analisis umur persediaan	Faktur pembelian, daftar harga jual, laporan umur persediaan
Pisah batas	Pembelian atau penjualan tercatat pada periode yang salah	Uji transaksi sekitar tanggal neraca terhadap dokumen penerimaan dan pengiriman	Dokumen penerimaan dan pengiriman
Penyajian dan pengungkapan	Klasifikasi dan pengungkapan metode penilaian tidak sesuai	Telaah penyajian dan pengungkapan terhadap standar akuntansi	Catatan atas laporan keuangan

Sumber: *diolah penulis dari Arens et al. (2017) dan IAPI (2021d).*

Tabel 7 memperlihatkan bahwa penilaian risiko pengendalian pada Tabel 6 menentukan seberapa luas prosedur dilakukan, bukan apakah prosedur itu dilakukan. Kehadiran pada penghitungan fisik wajib dilakukan pada persediaan yang material (IAPI, 2021d), sedangkan luas uji hitung, jumlah transaksi pisah batas, dan jumlah item uji penilaian disesuaikan dengan risiko pengendalian seperti pada Tabel 4. Pada kasus Tiga Pilar, konfirmasi dan observasi langsung merupakan jenis bukti yang tidak bergantung pada catatan klien (IAPI, 2021c).

D. Kesimpulan dan Saran

Hasil pengujian pengendalian menentukan seberapa besar risiko deteksi yang dapat diterima auditor, dan keputusan itu memengaruhi sifat, saat, serta luas pengujian substantif atas persediaan sekaligus. Pada kasus ilustratif PT Sumber Niaga, perbedaan hasil pengujian pengendalian mengubah jumlah lokasi yang diamati, ukuran sampel, waktu observasi, dan jenis bukti yang dicari. Dampak pengendalian yang efektif tidak seragam: pengurangan paling mungkin pada asersi keberadaan dan kelengkapan, sedangkan penilaian tetap membutuhkan pengujian substantif yang kuat. Pelajaran dari kasus PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk menunjukkan bahwa pengendalian yang tampak efektif tidak menggugurkan kewajiban auditor menanggapi risiko kecurangan dan

risiko pengabaian pengendalian oleh manajemen.

Bagi auditor, hasil pengujian pengendalian sebaiknya dipakai sebagai masukan dalam pertimbangan profesional dan didokumentasikan per asersi, bukan sebagai alasan otomatis mengurangi sampel. Bagi pengajar dan mahasiswa, pembelajaran hubungan pengendalian dan pengujian substantif akan lebih bermakna jika memakai skenario dengan hasil berbeda, seperti dalam artikel ini. Bagi peneliti berikutnya, analisis ini dapat dilanjutkan dengan data primer, misalnya wawancara dengan auditor di kantor akuntan publik di Indonesia atau studi dokumen perikatan, sehingga keterbatasan data hipotetis dalam artikel ini dapat diatasi.

DAFTAR PUSTAKA

Agoes, S. (2017). *Auditing: Petunjuk praktis pemeriksaan akuntan oleh akuntan publik* (Edisi 5). Salemba Empat.

Anugrah, E. C., Tugiman, H., & Triyanto, D. N. (2017). Audit operasional, pengendalian internal, dan manajemen pergudangan: Studi pada Toserba Yogya. *Esensi: Jurnal Bisnis dan Manajemen, 7*(2), 193-208. https://journal.uinjkt.ac.id/index.php/esensi/article/view/5208

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (16th ed.). Pearson. https://books.google.co.id/books/about/Auditing_and_Assurance_Services.html?hl=id&id=FqN1jwEACAAJ&redir_esc=y

Best, J., Glock, C. H., Grosse, E. H., Rekik, Y., & Syntetos, A. (2022). On the causes of positive inventory discrepancies in retail stores. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 52*(5/6), 414-430. https://www.emerald.com/ijpdlm/article-abstract/52/5-6/414/162042/On-the-causes-of-positive-inventory-discrepancies?redirectedFrom=fulltext

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control: Integrated framework*. COSO. https://www.coso.org/

Ernst & Young Indonesia. (2019). *Laporan investigasi berbasis fakta PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk* [Keterbukaan informasi]. Bursa Efek Indonesia. https://www.idx.co.id/StaticData/NewsAndAnnouncement/ANNOUNCEMENTSTOCK/From_EREP/201903/6b2d1df1a4_1399994ba4.pdf

Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk-based audit planning: An empirical analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting, 17*(2), 141-155. https://publications.aaahq.org/jeta/

article-abstract/17/2/141/9303/Continuous-Auditing-and-Risk-Based-Audit-Planning?redirectedFrom=fulltext

Feng, M., Li, C., McVay, S. E., & Skaife, H. (2015). Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review, 90*(2), 529-557. https://publications.aaahq.org/accounting-review/article-abstract/90/2/529/3687/Does-Ineffective-Internal-Control-over-Financial?redirectedFrom=fulltext

Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research, 25*(1), 219-242. https://digitalcommons.trinity.edu/busadmin_faculty/15/

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021a). *Standar Audit (SA) 315: Pengidentifikasian dan penilaian risiko salah saji material*. IAPI. https://iapi.or.id/sa315-revisi24/

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021b). *Standar Audit (SA) 330: Respons auditor terhadap risiko yang telah dinilai*. IAPI. https://iapi.or.id/standar-profesional-akuntan-publik/

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021c). *Standar Audit (SA) 500: Bukti audit*. IAPI. https://spap.iapi.or.id/1/files/SA%20500/SA%20500.pdf

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021d). *Standar Audit (SA) 501: Bukti audit, pertimbangan spesifik atas unsur tertentu*. IAPI. https://iapi.or.id/standar-profesional-akuntan-publik/

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021e). *Standar Audit (SA) 530: Sampling audit*. IAPI. https://iapi.or.id/standar-profesional-akuntan-publik/

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021f). *Standar Audit (SA) 240: Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit atas laporan keuangan*. IAPI. https://spap.iapi.or.id/1/files/SA%20200/SA%20240.pdf

Jayakrisna, A., & Paramitadewi, H. D. S. L. (2025). Analisis penerapan pengendalian internal persediaan di perusahaan "PT. Ternyaman". *BALANCE: Jurnal Akuntansi, Auditing dan Keuangan, 21*(2), 108-124. https://doi.org/10.25170/balance.v21i2.6254

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32*(Supplement 1), 385-421. https://publications.aaahq.org/ajpt/article-abstract/32/Supplement%201/385/5964/Audit-Quality-Insights-from-the-Academic?redirectedFrom=fulltext

KONTAN. (2019a, 27 Maret). Hasil investigasi ungkap banyak kejanggalan di laporan keuangan Tiga Pilar (AISA). https://insight.kontan.co.id/news/ha

sil-investigasi-ungkap-banyak-kejanggalan-di-laporan-keuangan-tiga-pilar-aisa

KONTAN. (2019b, Maret). Joko Mogoginta menilai laporan dari EY soal Tiga Pilar (AISA) tidak benar. https://investasi.kontan.co.id/news/joko-mogoginta-menilai-laporan-dari-ey-soal-tiga-pilar-aisa-tidak-benar

Messier, W. F., Jr., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (10th ed.). McGraw-Hill Education. https://books.google.co.id/books/about/Auditing_Assurance_Services_A_Systematic.html?hl=ms&id=bJzhoQEACAAJ&redir_esc=y

Public Company Accounting Oversight Board. (2007). *Auditing Standard No. 5 (kini AS 2201): An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*. PCAOB. https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201

Shabani, A., Maroti, G., de Leeuw, S., & Dullaert, W. (2021). Inventory record inaccuracy and store-level performance. *International Journal of Production Economics, 235*, 108111. https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527321000876

Zahirah, F. R., Melenia, F., & Aminy, A. R. (2021). Continuous audit: Penerapan dan pengendalian pelaksanaan fungsi audit berbasis teknologi informasi. *BALANCE: Jurnal Akuntansi, Auditing dan Keuangan, 18*(2), 200-216. https://ejournal.atmajaya.ac.id/index.php/BALANCE/article/view/3136/1448