

CHAPTER 16

AUDIT SIKLUS JASA PERSONALIA

16.1 MERENCANAKAN AUDIT ATAS SIKLUS JASA PERSONALIA

Siklus jasa personalia suatu entitas menyangkut peristiwa dan aktivitas yang berhubungan dengan kompensasi eksekutif serta karyawan. Jenis kompensasi meliputi gaji, upah per jam dan insentif, komisi, bonus, opsi saham, dan tunjangan karyawan.

Siklus jasa personalia saling berkaitan dengan dua siklus lainnya. Pembayaran gaji dan upah serta pembayaran pajak gaji dan upah berhubungan dengan transaksi pengeluaran kas dalam siklus pengeluaran.

16.2 TUJUAN AUDIT

| Kategori Asersi | Tujuan Audit Kelompok Transaksi | Tujuan Audit Saldo Akun |
|------------------------------------|--|--|
| Keberadaan atau Keterjadian | Beban gaji dan upah serta beban pajak gaji dan upah yang tercatat berhubungan dengan kompensasi untuk jasa yang diberikan selama periode berjalan. | Saldo kewajiban gaji dan upah akrual serta pajak gaji dan upah menunjukkan jumlah yang terhutang pada tanggal neraca. |
| Kelengkapan | Beban gaji dan upah serta beban pajak gaji dan upah yang tercatat mencakup semua beban semacam itu yang terjadi untuk jasa personalia selama tahun berjalan. | Kewajiban gaji dan upah akrual serta pajak gaji dan upah mencakup semua jumlah yang terutang kepada personel dan lembaga pemerintah pada tanggal neraca. |
| Hak dan Kewajiban | | Kewajiban gaji dan upah akrual serta pajak gaji dan upah adalah kewajiban entitas yang melaporkan. |
| Penilaian atau Alokasi | Beban gaji dan upah serta beban pajak gaji dan upah telah dihitung | Kewajiban gaji dan upah akrual serta pajak gaji dan |

| | | |
|-----------------------------------|---|---|
| | serta dicatat secara akurat. | upah telah dihitung serta dicatat secara akrual. Distribusi tenaga kerja pabrik telah dihitung dan dicatat dengan benar. |
| Penyajian dan Pengungkapan | Beban gaji dan upah serta beban pajak gaji dan upah telah diidentifikasi serta diklasifikasikan dengan tepat dalam laporan laba rugi. | Akun kewajiban gaji dan upah akrual serta pajak gaji dan upah telah diidentifikasi serta diklasifikasikan dengan tepat dalam neraca. Laporan keuangan memuat pengungkapan yang layak atas pensiun dan program tunjangan lainnya. |

16.2.1. Menggunakan Pemahaman tentang Bisnis dan Industri untuk Mengembangkan Strategi Audit

Hal-hal yang penting untuk dipahami auditor sebelum mengaudit siklus jasa personalia :

- Pentingnya jasa personalia bagi keseluruhan entitas
- Sifat kompensasi, karena kompensasi per jam memerlukan sistem pengendalian yang berbeda dengan kompensasi gaji.
- Pentingnya berbagai paket kompensasi seperti bonus, opsi saham dan hak apresiasi saham serta perjanjian pensiun.

Jika kompensasi suatu entitas terutama didasarkan atas gaji dan menunjukkan hubungan yang dapat diprediksi dengan pemberian jasa, maka auditor dapat menekankan pada prosedur analitis dalam pengembangan strategi audit. Jika beban kompensasi didasarkan atas upah per jam dan menunjukkan tingkat variabilitas yang tinggi sepanjang periode berjalan, maka auditor dapat menekankan pendekatan penilaian tingkat risiko pengendalian yang lebih rendah.

16.2.2. Materialitas, Risiko Inheren, dan Prosedur Analitis

1. Materialitas

Pertumbuhan sektor jasa dalam perekonomian AS dan pentingnya SDM bagi nilai banyak perusahaan teknologi serta perangkat lunak telah membuat siklus jasa personalia suatu bidang audit yang material bagi banyak perusahaan. Walaupun saldo moneter untuk gaji dan upah akrual mungkin tidak signifikan saldo piutang, namun pengungkapan yang berkaitan dengan opsi saham pada pensiun merupakan pengungkapan yang material.

2. Risiko Inheren

Auditor jarang memperhatikan asersi kelengkapan dalam siklus gaji dan upah karena sebagian besar karyawan akan segera meminta bayarannya, namun penipuan gaji dan upah sekarang ini menjadi perhatian utama auditor. Penipuan dapat terjadi pada dua tingkatan. Karyawan yang terlibat dalam penyiapan dan pembayaran gaji dan upah mungkin memproses data untuk karyawan-karyawan fiktif kemudian menyimpangkan cek gaji untuk digunakan sendiri. Oleh karena itu, risiko inheren mungkin tinggi untuk asersi eksistensi / keberadaan atau keterjadian, penilaian atau alokasi, serta penyajian dan pengungkapan.

3. Prosedur Analitis

Jenis prosedur analitis dianggap paling efektif jika auditor bisa menggunakan perangkat lunak audit yang umum, memilah karyawan menurut kategori dan kemudian mengevaluasi rata-rata pembayaran menurut kategori karyawan itu.

16.2.3. Mempertimbangkan Komponen Pengendalian Internal

Lima komponen pengendalian internal dianggap relevan dengan siklus jasa personalia. Beberapa faktor lingkungan pengendalian mempunyai relevansi yang bersifat langsung. Manajemen juga harus menilai risiko dan konsekuensi yang berkaitan dengan kesalahan atau kecurangan dalam pemrosesan gaji dan upah. Pemahaman atas komponen informasi dan komunikasi mengharuskan auditor untuk mengenal dengan baik metode-metode pengorganisasian data dan pemrosesan data yang berhubungan dengan transaksi penggajian. Aktivitas pemantauan yang dapat

diterapkan atas penggajian mencakup umpan balik dari karyawan mengenai masalah pembayaran, umpan balik dari badan pemerintah mengenai masalah pelaporan serta pembayaran gaji dan upah, penilaian efektivitas pengendalian gaji dan upah dan pengawasan kompensasi eksekutif oleh komite audit.

16.3 AKTIVITAS PENGENDALIAN – TRANSAKSI PENGGAJIAN

16.3.1 Dokumen Dan Catatan Yang Umum

Dokumen dan catatan berikut ini penting dalam melaksanakan serta mencatat transaksi penggajian :

1. Otorisasi personalia
2. Tiket waktu
3. Rekening bank untuk penggajian imprest
4. Ikhtisar distribusi biaya tenaga kerja
5. File personalia karyawan
6. File induk penghasilan karyawan
7. Kartu absen
8. Register penggajian
9. Cek gaji
10. SPT pajak gaji dan upah
11. File induk data personalia

16.3.2 Fungsi-fungsi Dan Pengendalian Terkait

Pemrosesan transaksi penggajian melibatkan fungsi-fungsi penggajian berikut ini :

1. Memulai transaksi penggajian
 - a. Mengangkat karyawan
 - Departemen personalia mengotorisasi semua pengangkatan karyawan baru.
 - Hanya beberapa karyawan kunci di departemen personalia yang dapat menambahkan karyawan baru pada file induk gaji dan upah.
 - Manajemen di departemen personalia menelaah laporan tentang semua perubahan file induk.
 - b. Mengotorisasi perubahan gaji dan upah

- Departemen personalia mengotorisasi semua perubahan tarif upah ke dalam file induk personalia.
- Departemen personalia menghapus karyawan yang sudah berhenti dari file induk data personalia.
- Hanya beberapa karyawan kunci di departemen personalia yang dapat mengubah informasi dalam file induk data personalia.
- Manajemen di departemen personalia menelaah semua perubahan pada file induk data personalia.

2. Penerimaan jasa

a. Menyiapkan data kehadiran dan pencatatan waktu

- Menggunakan prosedur jam waktu (time clock) dan persetujuan tiket waktu oleh penyelia.

3. Pencatatan transaksi penggajian

a. Menyiapkan daftar serta mencatat gaji dan upah

- Menghitung total batch untuk jam kerja yang disiapkan oleh departemen gaji dan upah serta diverifikasi oleh komputer.
- Menguji pembatasan komputer atas jumlah jam kerja yang dilakukan serta jumlah setiap cek gaji dan upah.
- Tanggal penyerahan untuk diproses dibandingkan dengan file induk gaji dan upah.

4. Pembayaran gaji dan upah

a. Membayar gaji dan upah serta menjaga upah yang belum diambil

Identifikasi karyawan diperlukan untuk menerima cek gaji dan upah.

b. Menyerahkan SPT pajak gaji dan upah

- Menetapkan tanggung jawab untuk menyerahkan SPT pajak secara tepat waktu.
- Menelaah penyerahan SPT pajak secara tepat waktu oleh manajemen akuntansi.

16.3.3 Memperoleh Pemahaman Dan Menilai Risiko Pengendalian

Proses penilaian risiko pengendalian untuk transaksi penggajian dimulai dengan mengidentifikasi potensi salah saji serta pengendalian yang diperlukan. Pengujian atas pengendalian yang terprogram untuk mendukung penilaian risiko pengendalian yang rendah biasanya akan mencakup suatu pengujian langsung atas program tersebut, pengujian atas pengendalian umum untuk memastikan bahwa program itu tidak dapat diubah tanpa otorisasi dan pengujian atas prosedur yang menindaklanjuti penyimpangan / pengecualian.

Auditor biasanya akan menguji pengendalian ini dengan mengajukan pertanyaan kepada sejumlah individu yang terlibat dalam menjalankan sistem tersebut, memeriksa dokumen dan laporan serta melakukan kembali pengendalian atas beberapa transaksi untuk memastikan bahwa pengendalian telah dijalankan secara efektif.

16.4 PENGUJIAN SUBSTANTIF ATAS SALDO GAJI DAN UPAH

Pengujian substantif atas saldo gaji dan upah biasanya dilaksanakan pada atau menjelang tanggal neraca. Saldo-saldo tersebut mencakup kewajiban akrual untuk gaji, upah, komisi, bonus, tunjangan karyawan dan pajak gaji dan upah serta akun-akun beban yang terkait.

16.4.1 Menentukan risiko deteksi

Bukti tentang keefektifan pengendalian atas risiko-risiko dalam banyak kasus akan memungkinkan penilaian risiko pengendalian yang rendah, sehingga menghasilkan tingkat risiko deteksi yang sedang atau tinggi untuk sebagian besar atau seluruh asersi gaji dan upah. Akibatnya, pengujian substantif atas saldo-saldo gaji dan upah seringkali dibatasi pada penerapan prosedur analitis atas akun-akun beban dan pos-pos akrual yang terkait serta pengujian rincian yang terbatas.

16.4.2 Merancang pengujian substantif

Pengujian substantif yang spesifik atas saldo-saldo gaji dan upah dibatasi pada prosedur-prosedur berikut ini :

1. Menghitung kembali jumlah-jumlah akrual

Walaupun perhatian utama auditor mengenai beban gaji dan upah untuk tahun berjalan tertuju pada lebih saji, namun untuk akun-akun akrual akhir tahun

perhatian utamanya adalah pada rendah saji. Hal yang juga harus diperhatikan adalah konsistensi metode untuk menghitung akrual dari periode ke periode. Bukti yang diperoleh dari pengujian ini terutama menyangkut tujuan yang berhubungan dengan asersi penilaian atau alokasi.

2. Mengaudit tunjangan karyawan dan program pensiun

Sejumlah perusahaan pabrikan telah memiliki program pensiun dengan tunjangan pasti yang menghadirkan masalah yang signifikan dalam hal pengukuran beban pensiun serta pengungkapan pensiun. Risiko yang paling signifikan berhubungan dengan salah saji dalam asersi penilaian atau alokasi serta asersi penyajian dan pengungkapan.

3. Mengaudit opsi saham dan hak apresiasi saham

Salah satu bentuk kompensasi karyawan yang umum bagi banyak perusahaan menyangkut penggunaan opsi saham. Auditor harus menentukan (1) jenis program kompensasi insentif yang digunakan untuk memberikan kompensasi kepada karyawan dan pejabat, (2) bagaimana beban kompensasi ditentukan dan bagaimana beban kompensasi dialokasikan ke berbagai periode akuntansi, serta (3) kecukupan pengungkapan yang berkaitan dengan program kompensasi insentif.

4. Memverifikasi kompensasi pejabat

Kompensasi pejabat sangat sensitif terhadap audit karena dua alasan :

- Pengungkapan kompensasi pejabat secara terpisah disyaratkan dalam laporan 10-K yang diserahkan perusahaan terbuka kepada SEC
- Para pejabat mungkin bisa menghindari pengendalian dan menerima gaji, bonus, opsi saham serta bentuk kompensasi lainnya yang melebihi jumlah yang diotorisasi.

16.5 JASA BERNILAI TAMBAH DALAM SIKLUS JASA PERSONALIA

Pada saat mengaudit beban dan profitabilitas seorang akuntan public akan sering mengevaluasi statistik produktivitas karyawan. Apabila karyawan bisa lebih produktif maka perusahaan akan dapat mencapai profitabilitas yang lebih baik dalam industri. Para akuntan publik biasanya memiliki keterampilan dalam mengembangkan cara agar pusat-

pusat pertanggungjawaban bertanggung jawab atas penggunaan sumber daya mereka dalam hal ini sumber daya gaji dan upah.

Akuntan publik dapat membantu klien dengan (1) menyarankan ukuran produktivitas karyawan yang tepat atau dengan (2) mengidentifikasi langkah-langkah yang dapat diambil klien untuk meningkatkan produktivitas karyawan.



CASE CQ 16-35
POTENSI SALAH SAJI/PENGUJIAN PENGENDALIAN PADA
SIKLUS PENGGAJIAN “ PENA COMPANY ”

- a. Salah saji yang mungkin terjadi jika jawaban TIDAK diberikan untuk setiap pertanyaan.

| PERTANYAAN | SALAH SAJI |
|--|--|
| 1. Apakah tarif pembayaran, potongan gaji dan upah, serta pemberhentian diotorisasi oleh departemen personalia? | Karyawan mungkin menerima kenaikan tarif gaji yang tidak diotorisasi. Karyawan yang sudah berhenti mungkin tetap ada dalam daftar upah dan gaji. |
| 2. Apakah digunakan time clocks dan clock cards ? | Jika tidak digunakan time clocks dan clock cards, terdapat kemungkinan karyawan menggunakan kesempatan tersebut untuk datang terlambat dalam bekerja atau datang tidak on-time, terdapat kemungkinan karyawan untuk mengkorupsi waktu kerjanya. Misal : Seharusnya seorang karyawan bekerja 8 jam sehari, karyawan tersebut dapat pulang sewaktu-waktu tanpa memenuhi jam kerjanya, padahal setiap bulannya gaji dibayarkan penuh. |
| 3. Apakah ada persetujuan penyelia untuk waktu kerja yang dilakukan setiap karyawan? | Jika tidak ada persetujuan penyelia, terdapat kemungkinan jumlah jam kerja karyawan tidak sesuai dengan jenis pekerjaan yang dilakukan (tenaga kerja langsung atau tidak langsung), sehingga mengakibatkan pembebanan jam kerja tidak sesuai dengan pekerjaannya. |

| | |
|---|--|
| 4. Apakah cek gaji ditandatangani dan dibagikan oleh personel kantor bendahara | Ada kemungkinan karyawan dapat meminta gaji 2 kali. |
| 5. Apakah ada verifikasi internal antara cek gaji dan data register gaji dan upah? | Jika tidak ada verifikasi internal antara gaji dan data register gaji dan upah, terdapat kemungkinan kesalahan pada jumlah gaji karyawan yang harus dibayarkan, kemungkinan tidak dibayar sesuai jam kerja yang dilakukan, kemungkinan transaksi gaji dan upah memuat data yang salah ketik atau tidak valid, dan kemungkinan data gaji dan upah hilang saat diserahkan ke TI. |
| 6. Apakah upah yang belum diambil dikendalikan oleh karyawan kantor bendahara? | Jika upah yang belum diambil tidak disimpan oleh kantor bendahara terdapat kemungkinan cek gaji tersebut diambil atau dipinjam oleh karyawan bendahara (indikasi terjadi korupsi). |
| 7. Apakah akses ke file induk personalia dan penghasilan karyawan dibatasi? | Terdapat kemungkinan karyawan di departemen personalia dapat mengakses file induk personalia dan memasukkan data karyawan fiktif. |
| 8. Apakah pengangkatan diotorisasi oleh departemen personalia? | Karyawan-karyawan fiktif mungkin ditambahkan pada daftar upah dan gaji. |
| 9. Apakah pemakaian time clocks diawasi? | Karyawan mungkin dibayar untuk jam kerja yang tidak dilakukan atau sebaliknya. |
| 10. Apakah ada penetapan tanggung jawab untuk menyerahkan SPT | Terdapat kemungkinan karyawan terlambat menyerahkan SPT gaji dan upah serta |

| | |
|---|---|
| pajak gaji dan upah serta pembayaran pajak gaji dan upah secara tepat waktu? | pembayaran pajak bgaji sehingga dapat dikenai denda, bunga bahkan tuduhan kriminal. |
|---|---|

- b. Pengujian pengendalian yang mungkin dilakukan dengan mengasumsikan bahwa jawaban YA diberikan untuk setiap pertanyaan.

| PERTANYAAN | PENGUJIAN PENGENDALIAN |
|--|---|
| 1. Apakah tarif pembayaran, potongan gaji dan upah, serta pemberhentian diotorisasi oleh departemen personalia? | <p>Departemen personalia mengotorisasi semua perubahan tarif upah ke dalam file induk personalia (ada bukti salinan register gaji dan upah yang dikembalikan bersama dg kartu jam dan tiket waktu kepada departemen gaji dan upah serta salinan register bersama dg cek gaji yang dikirimkan kepada bendahara).</p> <p>Departemen personalia menghapus karyawan yang sudah berhenti dari file induk data personalia. (ada pemberitahuan tentang pemberhentian).</p> <p>Manajemen di departemen personalia menelaah semua perubahan pada file induk data personalia.</p> |
| 2. Apakah digunakan time clocks dan clock cards ? | Pengendaliannya secara periodik, melalui catatan log yang dibuat computer mengenai perubahan pada file induk selalu dicetak dan diperiksa secara independen oleh seorang manajer personalia yang tidak terlibat dalam pemasukan data ke computer. Satu lembar salinan formulir otorisasi lalu dimasukkan dalam file personalia karyawan di |

| | |
|---|---|
| | departemen personalia. |
| 3. Apakah ada persetujuan penyelia untuk waktu kerja yang dilakukan setiap karyawan? | Pengendaliannya dengan semua jam kerja yang dilakukan harus disetujui secara tertulis oleh seorang penyelia, dan menggunakan prosedur jam waktu (time clock) dan persetujuan tiket waktu oleh penyelia. |
| 4. Apakah cek gaji ditandatangani dan dibagikan oleh personel kantor bendahara | <p>Perlu dilakukan pengecekan apakah kantor bendahara yang berwenang tidak terlibat dalam penyusunan daftar atau pencatatan gaji dan upah.</p> <p>Akses ke mesin penandatanganan cek dan plat tanda tangan harus dibatasi kepada orang-orang yang berwenang.</p> |
| 5. Apakah ada verifikasi internal antara cek gaji dan data register gaji dan upah? | Harus terdapat verifikasi internal antara cek gaji, data register gaji dan upah dengan mengacu pada file-file yang secara elektronik diserahkan ke departemen penggajian untuk diproses. Diterapkan system total batch yang dapat digunakan untuk menguji keakuratan semua data yang diserahkan untuk diproses. |
| 6. Apakah upah yang belum diambil dikendalikan oleh karyawan kantor bendahara? | Cek-cek gaji yang belum diambil harus disimpan di brankas atau tempat yang aman lainnya di kantor bendahara. |
| 7. Apakah akses ke file induk personalia dan penghasilan karyawan dibatasi? | Hanya beberapa karyawan kunci di departemen personalia yang dapat menambahkan karyawan baru pada file induk gaji dan upah dan yang dapat |

| | |
|---|--|
| | mengubah informasi dalam file induk data personalia. |
| 8. Apakah pengangkatan diotorisasi oleh departemen personalia? | Terdapat bukti yang mendokumentasikan otorisasi pengangkatan karyawan yaitu formulir otorisasi personalia. |
| 9. Apakah pemakaian time clocks diawasi? | Jumlah jam kerja karyawan menurut kartu jam harus didukung oleh tiket waktu yang memperlihatkan jenis pekerjaan yang dilakukan, kemudian departemen pencatatan waktu bertugas merekonsiliasinya. |
| 10. Apakah ada penetapan tanggung jawab untuk menyerahkan SPT pajak gaji dan upah serta pembayaran pajak gaji dan upah secara tepat waktu? | Menelaah penyerahan SPT pajak secara tepat waktu oleh manajemen akuntansi (ada bukti penyerahan SPT). |