

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengertian Akuntansi

Menurut Rudianto (2012:15) pengertian akuntansi adalah:

“Akuntansi adalah sistem informasi yang menghasilkan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi suatu perusahaan.”

2.1.2 Audit Internal

2.1.2.1 Audit

Audit merupakan suatu proses yang sistematis untuk menghimpun bukti secara obyektif mengenai asersi dari tindakan ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan serta menyampaikan hasilnya kepada para pemegang kepentingan.

Pengertian Audit menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J.Elder, (2011:4) adalah sebagai beriku:

“Auditing merupakan akumulasi & evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan & melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi serta kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen.”

Pada dasarnya pengertian tersebut mempunyai pengertian yang sama mengenai auditing keduanya menjelaskan bahwa audit adalah proses penghimpunan

dan evaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak independen mengenai informasi yang disusun oleh pihak manajemen perusahaan untuk diteliti dan dilaporkan tingkat hubungan serta kewajaran antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan untuk pihak-pihak yang berkepentingan.

2.1.2.2 Jenis-jenis Audit

Sukrisno Agoes, (2012:10). Berikut penjelasan masing-masing jenis audit dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas :

1. *General audit* (Pemeriksaan Umum)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Aturan Etika KAP yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia serta Standar pengendalian Mutu.

2. *Special Audit* (Pemeriksaan Khusus)

Suatu pemeriksaan terbatas sesuai dengan permintaan *auditee* yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang

dilakukan juga terbatas. Misalnya KAP diminta untuk memeriksa apakah terdapat kecurangan pada penagihan piutang usaha perusahaan. Dalam hal ini prosedur audit terbatas untuk memeriksa piutang, penjualan, dan penerimaan kas. Pada akhir pemeriksaan KAP hanya memberikan pendapat apakah terdapat kecurangan atau tidak terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan. Jika terdapat kecurangan, berapa jumlahnya dan bagaimana modus operadannya.

2.1.2.3 Definisi Audit Internal

Definisi Audit Internal menurut Sukrisno Agoes (2013:203) mengemukakan pengertian audit internal adalah sebagai berikut:

“Internal audit adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah misalnya peraturan di bidang perpajakan, pasar modal, lingkungan hidup, perbankan, perindustrian, investasi, dan lain-lain.”

Sedangkan, definisiaudit internal menurut Hery (2010 : 39) adalah :

“Audit internal suatu fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan sebagai wujud pelayanan terhadap organisasi perusahaan.”

Dari definisi-definisi diatas dapat dikatakan bahwa audit internal merupakan suatu kegiatan yang dilakukan untuk menjamin pencapaian tujuan dan sasaran suatu organisasi . Dimana kegiatan ini dirancang untuk memberi suatu nilai tambah (*value*

added) dalam rangka meningkatkan kualitas dan aktifitas operasional organisasi tersebut.

2.1.2.4 Fungsi, Tujuan dan Ruang Lingkup Audit Internal

Fungsi audit internal adalah membantu manajemen dengan cara memberikan landasan bagi manajemen untuk mengambil keputusan ataupun suatu tindakan.

Mulyadi (2008:203) menyatakan fungsi audit internal adalah sebagai berikut:

1. Audit dan penilaian terhadap efektivitas struktur pengendalian intern dan mendorong penggunaan struktur pengendalian intrn yang efektif dengan biaya yang minimum.
2. Menentukan sampai seberapa jauh pelaksanaan kebijakan manajemen puncak dipatuhi.
3. Menentukan sampai seberapa jauh kekayaan perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari segala macam kerugian.
4. Menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh perusahaan.
5. Memberikan rekomendasi perbaikan kegiatan-kegiatan perusahaan

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal adalah sebagai alat bantu manajemen untuk menilai efisiensi dan efektivitas pelaksanaan struktur pengendalian internal perusahaan, kemudian memberikan hasil berupa sarana atau rekomendasi dan memberi nilai tambah bagi manajemen yang akan dijadikan landasan untuk mengambil keputsan atau tindakan selanjutnya.

Secara umum tujuan dari audit internal adalah untuk membantu semua anggota organisasi dalam melaksanakan tanggung jawabnya ecara efektif dengan memberikan penilaian, rekomendasi yang objektif dan komentar penting mengenai aktifitas yang diaudit. Tujuan lainnya adalah meningkatkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang wajar.

Tujuan audit menurut Sukrisno Agoes (2008:222), tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor internal adalah

“membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.”

Dari beberapa pernyataan tersebut menyebutkan bahwa hal-hal berikut ini termasuk dalam tujuan audit internal menurut Sukrisno Agoes (2008:226) yaitu :

1. Cukup tidaknya pengendalian internal.
2. Kualitas pelaksanaan dalam menjalankan tanggungjawab yang diberikan.
3. Reliabilitas dan integritas informasi keuangan dan operasional, yaitu untuk membantu para anggota organisasi agar dapat menyelesaikan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk tujuan tersebut, pengawasan internal menyediakan bagi mereka berbagai analisis, penilaian, rekomendasi, nasihat dan informasi sehubungan dengan aktivitas yang diperiksa.
4. Kesesuaian dengan kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan pengaturan.
5. Verifikasi dari perlindungan harta.
6. Keekonomisan dan efisiensi dalam penggunaan berbagai sumber daya.

Dilihat dari tujuannya, audit internal mempunyai ruang lingkup yang luas dan berjangka panjang sehingga tujuan utama audit internal menurut Tunggal (2010:11) dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Memeriksa atau menilai baik atau tidaknya pelaksanaan akuntansi dan keuangan, pengendalian operasional lainnya serta meningkatkan efektivitasnya.
2. Memastikan bahwa kebijakan-kebijakan, rencana-rencana, prosedur-prosedur telah dipatuhi dan berjalan sesuai dengan yang ditetapkan.
3. Memeriksa seberapa jauh data manajemen dapat diandalkan.
4. Memeriksa sejauh mana asset perusahaan dapat dilindungi.
5. Memeriksa dan menilai kualitas dan hasil kerja para pegawai.
6. Memberikan sarana perbaikan dan rekomendasi atas aktifitas perusahaan.

Menurut Hery (2010:39) bahwa untuk mencapai keseluruhan tujuan tersebut, maka auditor internal harus melakukan beberapa aktivitas (Ruang lingkup audit internal) yaitu sebagai berikut:

1. Memeriksa dan menilai baik buruknya pengendalian atas akuntansi keuangan dan operasi lainnya.
2. Memeriksa sampai sejauh mana hubungan para pelaksana terhadap kebijakan, rencana dan prosedur yang telah ditetapkan.
3. Memeriksa sampai sejauh mana aktiva perusahaan dipertanggung jawabkan dan dijaga dari berbagai macam bentuk kerugian.
4. Memeriksa kecermatan pembukuan dan data lainnya yang dihasilkan oleh perusahaan.
5. Menilai prestasi kerja para pejabat/ pelaksana dalam menyelesaikan tanggung jawab yang telah ditugaskan.

Hery (2010:40) adapun aktivitas dari audit internal yang disebutkan diatas digolongkan kedalam dua macam, diantaranya:

a. Financial Auditing

Kegiatan ini antara lain mencakup pengecekan atas kecermatan dan kebenaran segala data keuangan, mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan dan menjaga kekayaan perusahaan.

b. Operational Auditing

Kegiatan pemeriksaan ini lebih ditujukan pada operasional untuk dapat memberikan rekomendasi yang berupa perbaikan dalam cara kerja, sistem pengendalian dan sebagainya.

Ruang lingkup audit internal tersebut haruslah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya guna membantu pihak manajemen dalam mengawasi dan mengevaluasi berjalannya roda suatu organisasi.

Dengan demikian ruang lingkup dan tujuan audit internal tergantung pada ukuran dan kompleksitas organisasi, luas atau tidaknya ruang lingkup audit internal juga didasarkan atas permintaan dari manajemen organisasi yang bersangkutan untuk melakukan aktivitas audit. Namun seiring berkembangnya profesi audit internal itu sendiri, ruang lingkup audit internal selain memelihara pengendalian internal juga diharapkan mampu mengidentifikasi dan mengelola risiko untuk meningkatkan pengendalian internal dan pengelolaan risiko yang dihadapi organisasi.

2.1.2.5 Kode Etik Audit Internal

Profesi audit internal memiliki kode etik profesi yang harus ditaati dan dijalankan oleh segenap auditor internal. Kode etik tersebut memuat standar perilaku sebagai pedoman bagi seluruh auditor internal.

Kode etik profesi audit internal menurut Hery (2010:57) adalah:

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, objektivitas, dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggungjawab profesinya.
2. Auditor internal harus menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani, namun secara sadar tidak boleh terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.

3. Auditor internal secara sadar tidak boleh terlibat dalam tindakan atau kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau mendiskreditkan organisasinya.
4. Auditor internal harus menahan diri dari kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya, atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka, yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif.
5. Auditor internal tidak boleh menerima segala sesuatu dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok, ataupun mitra bisnis organisasinya, yang patut diduga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
6. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya.
7. Auditor internal harus bersifat hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya (tidak boleh menggunakan informasi rahasia yang dapat menimbulkan kerugian terhadap organisasinya untuk mendapatkan keuntungan pribadi).
8. Auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya dalam melaporkan hasil pekerjaannya, karena fakta yang tidak diungkapkan dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang di-review

atau dengan kata lain tidak berusaha menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum/peraturan.

9. Auditor internal harus senantiasa meningkatkan kompetensi dan efektivitas serta kualitas pelaksanaan tugasnya (dengan kata lain wajib mengikuti pendidikan profesional secara berkelanjutan).

Berdasarkan uraian kode etik di atas, maka dapat diinterpretasikan bahwa kode etik audit internal disusun dengan tujuan untuk meningkatkan kepercayaan perusahaan kepada auditor internal, dan untuk meningkatkan loyalitas audit internal kepada perusahaan. Kode etik auditor internal memerintahkan audit internal untuk mendukung kepentingan dan kesejahteraan organisasi tempat ia bekerja, dengan cara bekerja sebaik mungkin, menjalankan kode etik, serta menghindarkan diri dari aktivitas ilegal atau yang tidak sepatasnya dilakukan.

2.1.2.6 Audit Internal yang Efektif

Beberapa hal yang harus diperhatikan agar suatu perusahaan dapat memiliki departemen internal audit yang efektif, menurut Agoes, (2005: 227) adalah:

1. *Internal Audit Division's* (IAD) harus mempunyai kedudukan yang independen dalam organisasi perusahaan. Independensi internal auditor antara lain tergantung pada:
 - a. Kedudukan IAD tersebut dalam organisasi perusahaan, maksudnya kepada siapa IAD bertanggung jawab.

- b. Apakah IAD dilibatkan dalam kegiatan operasional. Jika ingin independen, IAD tidak boleh terlibat dalam kegiatan operasional perusahaan. Misalnya IAD tidak boleh ikut serta dalam kegiatan penjualan dan pemasaran, penyusunan sistem akuntansi, proses pencatatan transaksi dan penyusunan laporan keuangan perusahaan.
2. IAD harus memiliki *job description*. Dengan demikian, setiap internal auditor mengetahui dengan jelas apa yang menjadi tugas, wewenang dan tanggung jawabnya.
3. IAD harus mempunyai *Internal Audit Manual (IAM)*.
4. Harus ada dukungan yang kuat dari manajemen puncak (*top management*) kepada IAD. Dukungan ini antara lain berupa:
 - a. Penempatan IAD dalam posisi yang independen.
 - b. Penempatan audit staff yang superior dengan rata-rata gaji dan insentif yang menarik (diatas rata-rata).
 - c. Penyediaan waktu yang cukup dari top management untuk mendengarkan, membaca, dan mempelajari laporan-laporan yang dibuat IAD dan respons yang cepat dan tegas terhadap saran-saran perbaikan yang ditujukan bagian audit internal.
 - d. Adanya "*company policy*" yang dikeluarkan top management dan ditujukan ke seluruh bagian dalam organisasi perusahaan mengenai kewajiban mereka dalam menunjang pelaksanaan tugas bagian audit internal.

- e. IAD harus memiliki orang-orang yang professional, memiliki keahlian, bisa bersifat objektif dan mempunyai integritas serta loyalitas yang tinggi.
- f. Audit internal harus bisa bekerja sama dengan akuntan publik. Dalam menjalankan pemeriksaannya akuntan publik antara lain akan menilai apa yang dikerjakan auditor dan laporan serta saran-saran apa saja yang telah dibuat oleh auditor sebagai hasil pemeriksaannya. Walaupun akuntan publik tidak bisa menjadikan hasil pekerjaan internal auditor sebagai ganti dari dari prosedur audit yang harus dilakukannya, namun akuntan publik tetap harus bekejasama dengan staff dari perusahaan yang diaudit dan terutama dengan bagian internal audit

2.1.2.7 Standar Profesional Audit Internal

Seorang auditor bisa dikatakan profesional apabila telah memenuhi dan mematuhi *Standards Professional Practice Internal Auditing* yang telah ditetapkan oleh The Institute of Internal Auditors dalam Effendi (2010), antara lain:

- a. Standar atribut, yang meliputi, otoritas dan tanggung jawab, independensi dan objektivitas, kemahiran professional dan perhatian profesional yang harus diberikan dan program perbaikan dan penjaminan kualitas.
- b. Standar kinerja, yang meliputi: mengatur aktivitas internal auditor, sifat pekerjaan, keterlibatan perencanaan, melakukan keterlibatan, komunikasi hasil, pemantauan kemajuan dan penerimaan manajemen risiko.

Menurut Standar Profesional Audit Internal (2005:13) dalam Hiro Tugiman (2006:20) Standar Profesional Audit Internal meliputi independensi, kemampuan profesional, lingkup pekerjaan, pelaksanaan kegiatan pemeriksaan dan manajemen bagian audit internal. Lebih lanjut Standar Profesional tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. Independensi

Auditor internal harus mandiri dan terpisah dari berbagai kegiatan yang diperiksa. Para auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaan secara bebas dan objektif. Kemandirian auditor internal dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal mana sangat diperlukan/penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Hal ini hanya dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif dari para auditor internal.

2. Kemampuan Profesional

Pemeriksaan internal harus dilaksanakan secara ahli dan dengan ketelitian profesional. Kemampuan profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal dan setiap auditor internal. Pimpinan audit dalam setiap pemeriksaan harus menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki pengetahuan, kemampuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

3. Lingkup Pekerjaan

Lingkup pekerjaan audit internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki oleh organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab. Tujuan utama pengendalian internal adalah untuk meyakinkan keandalan informasi, kesesuaian dengan berbagai kebijakan, rencana prosedur dan perundang-undangan, perlindungan terhadap aktiva organisasi, penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisiensi tercapainya berbagai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.

4. Pelaksanaan Kegiatan Pemeriksaan

Kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian dan pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil pemeriksaan dan menindaklanjuti hasil pemeriksaan. Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan tugas pemeriksaan yang harus disetujui dan ditinjau atau di-review oleh pengawas.

5. Manajemen bagian Audit Internal

Pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat, sehingga pekerjaan pemeriksaan memenuhi tujuan umum dan tanggung jawab yang disetujui oleh manajemen senior dan diterima oleh dewan, sumber daya bagian audit internal dipergunakan secara efisien dan efektif dan pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar profesi.

2.1.2.8 Langkah-langkah dalam Proses Audit Internal

Menurut Hiro Tugiman (2005;53), mengemukakan bahwa:

“Kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian dan pengevaluasian informasi, pemberitahuan hal-hal dan menindak lanjuti (follow up).”

Jadi kegiatan pemeriksaan terdiri dari perencanaan, pemeriksaan, pengujian, dan pengevaluasian informasi, penyampaian hasil pemeriksaan (pelaporan), dan tindak lanjut (follow up).

1. Perencanaan Pemeriksaan (Audit Plan)

Perencanaan pemeriksaan (audit plan) meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Auditor internal haruslah merencanakan setiap perencanaan pemeriksaan, perencanaan pemeriksaan tersebut harus didokumentasi dan harus meliputi:

- a. Penetapan tujuan pemeriksaan dan lingkup pemeriksaan.
- b. Memperoleh informasi dasar tentang kegiatan-kegiatan yang akan diaudit.
- c. Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan audit.
- d. Pemberitahuan kepada pihak yang bila dipandang perlu.
- e. Melaksanakan survei secara tepat untuk lebih mengenali kegiatan yang diperlukan.
- f. Penulisan program pemeriksaan, menentukan bagaimana, kapan, dan kepada siapa hal-hal pemeriksaan akan disampaikan.
- g. Memperoleh persetujuan bagi rencana kerja audit atau pemeriksaan.

Setelah audit plan disusun, tetapi sebelum pemeriksaan lapangan dimulai, auditor internal harus menyusun audit program yang merupakan kumpulan dari prosedur (langkah-langkah) audit yang akan dijalankan dan dibuat secara tertulis. Audit program harus menggariskan dengan rinci prosedur audit yang menurut keyakinan auditor internal diperlukan untuk mencapai tujuan audit.

2. Pengujian dan Pengevaluasian Informasi

Untuk mendukung hasil audit, internal auditor haruslah mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi, dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan. Proses pengujian dan pengevaluasian adalah sebagai berikut:

- a. Mengumpulkan berbagai informasi tentang semua hal yang berhubungan dengan tujuan-tujuan audit dan lingkungan kerja.
- b. Informasi harus mencukupi, kompeten, relevan, dan berguna untuk membuat suatu dasar yang logis bagi temuan audit dan rekomendasirekomendasi.
- c. Prosedur-prosedur audit termasuk teknik pengujian dan penarikan contoh yang dipergunakan harus terlebih dahulu diseleksi bila memungkinkan dan diperluas atau diubah bila keadaan menghendaki demikian.
- d. Proses pengumpulan, analisis, penafsiran, dan pembuktian kebenaran informasi haruslah diawasi untuk memberikan kepastian bahwa sikap objektif pemeriksaan terus dijaga dan sasaran audit dapat dicapai.
- e. Kertas kerja pemeriksaan (working papers) adalah dokumen pemeriksaan yang harus dibuat oleh auditor dan ditinjau oleh manajemen bagian internal audit.

3. Penyampaian Hasil Pemeriksaan

Auditor internal harus menyampaikan dan melaporkan hasil pemeriksaan yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaannya sebagai berikut:

- a. Laporan yang tertulis yang ditandatangani haruslah dikeluarkan setelah pengkajian terhadap audit selesai dilaksanakan.
- b. Auditor internal harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkat manajemen yang tepat.
- c. Suatu laporan harus objektif, singkat, jelas, konstruktif, dan tepat waktu.
- d. Laporan harus mengemukakan tentang maksud, lingkup, dan hasil dari pelaksanaan audit.
- e. Laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi dari berbagai perkembangan yang mungkin dicapai.
- f. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat pula dicantumkan dalam laporan audit.
- g. Pimpinan audit internal harus interview kemudian menyetujui laporan pemeriksaan audit.

4. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Auditor internal harus terus menerus meninjau atau melakukan tindak lanjut untuk memastikan bahwa telah dilakukan tindakan yang tepat atas temuan-temuan audit yang dilaporkan. Auditor internal haruslah memastikan apakah suatu tindakan korektif telah dilakukan dan memberi berbagai hasil yang diharapkan, atautkah manajemen senior atau dewasa telah menerima risiko akibat tidak dilakukan tindakan korektif terhadap berbagai temuan yang dilaporkan.

2.1.2.9 Wewenang dan Tanggung Jawab Audit Internal

Selain kedudukan internal auditor dalam organisasi, hal penting lainnya dalam pelaksanaan fungsi pemeriksaan intern adalah penetapan secara jelas tentang tanggung jawab dan wewenang yang dimiliki oleh internal auditor. Perincian wewenang dan tanggung jawab pemeriksa hendaknya dibuat secara hati-hati dan mencakup semua wewenang yang diperlukan serta tidak mencantumkan tanggung jawab yang tidak akan dipikulnya. Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut harus memberikan akses penuh kepada internal auditor tersebut untuk berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi. Internal auditor harus bebas dalam me-review dan menilai kebijaksanaan, rencana, prosedur dan catatan.

Tanggung jawab dan kewenangan menurut Sawyer et.al., yang diterjemaahkan oleh Ali A. (2006:83):

“Auditor internal bisa membantu manajemen dengan mengevaluasi system pengendalian dan menunjukkan kelemahan-kelemahan dalam pengendalian intern. Tetapi harus diingat bahwa auditor internal membantu manajemen, bukan berperan sebagai manajer itu sendiri”.

Sawyer et.al., yang diterjemaahkan oleh Ali A. (2006:207) juga mengungkapkan bahwa auditor internal harus bertanggung jawab untuk merencanakan penugasan audit. Berdasarkan uraian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa wewenang dan tanggung jawab auditor internal adalah sebagai berikut:

1. Memberikan saran-saran kepada manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab dengan cara-cara yang tidak bertentangan dengan kode etik yang berlaku agar tercapai tujuan organisasi.
2. Audit internal bertanggung jawab untuk memperoleh persetujuan dari manajemen dan dewan terhadap dokumen tertulis yang formal untuk bagian audit internal, menegaskan lingkup pekerjaan yang tidak dibatasi, dan menyatakan bahwa bagian audit internal tidak memiliki kewenangan atau tanggung jawab kegiatan yang mereka periksa.

2.1.3 Pengendalian Internal

2.1.3.1 Pengertian Pengendalian Internal

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

(1994) memberikan pengertian pengendalian internal sebagai berikut:

“Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives.”

Moeller (2009:24) menjelaskan bahwa pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh aturan direksi, manajemen, dan personalia lainnya yang disusun untuk memberi jaminan yang berhubungan dengan pencapaian tujuan sebagai berikut:

1. Informasi keuangan dan operasional yang handal.
2. Kepatuhan dengan kebijakan dan rencana prosedur, hukum, aturan, dan regulasi.
3. Perlindungan aset.

4. Efisiensi operasional.
5. Pencapaian penetapan misi, tujuan dan sasaran untuk operasi dan program perusahaan.
6. Integritas dan nilai etika.

AICPA (*American Institute of Certified Accounts*) yang dikutip dari Moeller

(2009:25) memberikan definisi seperti berikut:

“Pengendalian internal terdiri dari rencana perusahaan dan semua koordinat metode-metode dan langkah-langkah yang diadopsi dengan sebuah bisnis untuk menjaga asetnya, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi operasional, dan mendorong ketaatan terhadap kebijakan manajerial yang ditentukan.”

Pengertian di atas tidak hanya mencakup kegiatan akuntansi tetapi meluas ke segala aspek kegiatan perusahaan.

Menurut Mulyadi (2014:163) teori pengendalian internal adalah:

“Sistem pengendalian internal meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Definisi sistem pengendalian internal tersebut menekankan tujuan yang hendak dicapai, dan bukan pada unsur-unsur yang membentuk sistem tersebut. Dengan demikian, pengertian pengendalian internal tersebut di atas berlaku baik dalam perusahaan yang mengolah informasinya secara manual, dengan mesin pembukuan, maupun dengan computer.”

Berdasarkan definisi tersebut dapat diuraikan beberapa konsep dasar pengendalian internal :

1. Pengendalian internal adalah suatu proses. Pengendalian internal berupa serangkaian tindakan yang mempengaruhi dan menyatu dengan infrastruktur suatu organisasi.

2. Pengendalian internal berfungsi efektif karena manusia. Pengendalian internal bukan semata-mata kebijakan bersifat manual dan melibatkan bermacam-macam formulir tetapi melibatkan orang-orang yang ada di dalam organisasi termasuk dewan direksi, manajemen dan personel yang lainnya.
3. Pengendalian internal tidak dimaksudkan untuk memberi jaminan yang mutlak tetapi memberikan jaminan yang memadai karena kelemahan inheren yang ada dalam setiap pengendalian intern. Sebagai apapun pengendalian intern diciptakan, pasti memiliki kelemahan.
4. Pengendalian intern diharapkan mencapai tujuan yang meliputi pelaporan keuangan, kepatuhan dan operasional.

2.1.3.2 Penggolongan Audit Internal

Menurut Theodorus. M Tuanakotta (2010:278), pengendalian dapat digolongkan dalam pengendalian internal aktif dan pasif:

- a. Pengendalian intern aktif dimaksudkan untuk mencegah dan dilakukan dengan membuat berbagai macam pengamanan. Sarana pengendalian intern aktif yang sering dipakai dan sudah dikenal dalam sistem akuntansi meliputi:

1. Tanda Tangan

Tanda tangan merupakan unsur penting dan paling dapat dipercaya dalam pengendalian intern. Tanpa tanda tangan, apa yang harusnya

dilaksanakan tidak dapat terlaksana karena dokumennya belum sah tanpa tanda tangan pihak yang berwenang.

2. Tanda Tangan Kaunter

Pembubuhan lebih dari satu tanda tangan dianggap lebih aman, khususnya bagi pihak ketiga atau pihak di luar perusahaan. Anggapannya adalah penanda tangan lainnya mengawasi rekannya.

3. Password dan PIN

Tanpa password atau PIN, seseorang tidak dapat mengakses apa yang diinginkannya.

4. Pemisahan Tugas

Pemisahan tugas menghindari seseorang dapat melaksanakan sendiri seluruh transaksi. Seseorang yang melakukan semua pekerjaan sendiri akan memungkinkan terjadinya kecurangan.

5. Pengendalian Aset secara Fisik

Mengatur masuk, keluar dan penyimpanan barang dengan otorisasi yang cukup. Dokumen yang berhubungan dengan barang juga di pastikan kebenarannya.

6. *Real-time Inventory Control*

Mengikuti pergerakan persediaan secara *on time*. Dalam bentuknya yang canggih, persediaan diberi barcode untuk merekam keberadaannya sehingga pencatatan menjadi lebih akurat.

7. Pencocokan Dokumen dan *Pre-numbered Accountable Forms*

Pencocokan antara order pembelian, dokumen penerimaan barang dan nota tagihan dilakukan untuk menghindari selisih dan kerugian bagi perusahaan. Prenumbered Forms mencegah penggunaan formulir berganda, bahwa formulir digunakan sesuai dengan urutan.

- b. Pengendalian intern pasif dari permukaan tidak terlihat ada pengamanan, tetapi ada peredam yang membuat pelanggar atau pelaku kecurangan akan jera. Bentuk pengendalian pasif meliputi:

1. *Audit Trails*

Dalam sistem yang terkomputerisasi terdapat jejak mutasi atau perubahan dalam catatan yang ditinggalkan atau direkam. Jejak tersebut akan menjadi pengendalian pasif jika terdapat bentuk kecurangan yang dapat menunjuk kepada pelakunya.

2. *Focused Audits*

Audit terhadap hal-hal tertentu yang sangat khusus, yang berdasarkan pengalaman rawan dan sering dijadikan sasaran kecurangan.

3. *Surveillance of Key Activities*

Pengintaian dapat dilakukan dalam berbagai cara, seperti dari kamera CCTV yang merekam kegiatan diseluruh ruangan atau melalui jaringan komputer untuk melihat kegiatan pegawai yang memanfaatkan fasilitas kantor.

2.1.3.3 Komponen Pengendalian Internal

Menurut COSO (2013:4) dalam *Internal Control-Integrated framework (ICF)*

komponen pengendalian intern sebagai berikut:

Internal control consist of five integrated components:

1. *Control Environment*
2. *Risk Assesment*
3. *Control Activities*
4. *Information and Communication*
5. *Monitoring Activities*

Agar lebih jelas, berikut ini akan dijelaskan kelima komponen pengendalian internal tersebut:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personal organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua komponen pengendalian intern yang membentuk disiplin dan struktur.

COSO (2013:4) menjelaskan mengenai komponen lingkungan pengendalian (*Control Environment*) sebagai berikut:

“The control environment is the set of standards, processes, and structures that provide the basic for carrying out internal across the organization. The board of directors and senior management establish the tone at the top regarding the the importance of internal control including expected standards of conduct. Management reinforces expectations at the various level of the organization. The control environment comprises the integrity and ethical values of the organization: the parameters enabling the board of directors to carry out its governance ovr sight responsibility; and the rigor around performance measures, incentives, and rewards to drive accountability for performance. The resulting control environment has a pervasive impact on the overall system of internal control.”

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa lingkungan pengendalian didefinisikan sebagai seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi. Lingkungan pengendalian terdiri dari:

1. Integritas dan nilai etika organisasi.
2. Parameter-parameter pelaksanaan tugas dan tanggung jawab direksi dalam mengelola organisasinya.
3. Struktur organisasi, tugas, wewenang dan tanggung jawab.
4. Proses untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten.
5. Ketegasan mengenai tolak ukur kinerja, insentif, dan penghargaan untuk mendorong akuntabilitas kinerja.

Lingkungan pengendalian yang dihasilkan memiliki dampak yang luas pada sistem secara keseluruhan pengendalian internal. Selanjutnya, COSO (2013:7) menyatakan, bahwa terdapat 5 (Lima) prinsip yang harus ditegakan atau dijalankan dalam organisasi untuk mendukung lingkungan pengendalian, yaitu:

1. *The organization demonstrates a commitment to integrity and ethical values.*
2. *The boards of directors demonstrates independence from management and of exercises oversight the development and performance of internal control.*
3. *Management establishes, with board oversight, structures, reporting lines, and appropriate authorities and responsibilities in the pursuit of objectives.*

4. *The organization demonstrates a commitment to attract, develop, and retain competent individuals in alignment with objectives.*
5. *The organization holds individuals accountable for their internal control responsibilities in the pursuit of objectives.*

Memperhatikan rumusan COSO di atas, maka lingkungan pengendalian dapat terwujud dengan baik apabila diterapkan 5 (Lima) prinsip dalam pelaksanaan pengendalian internal, yaitu:

1. Organisasi yang terdiri dari dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.
 2. Dewan direksi menunjukkan independensi dari manajemen dan dalam mengawasi pengembangan dan kinerja pengendalian internal.
 3. Manajemen dengan pengawasan dewan direksi menetapkan struktur, jalur-jalur pelaporan, wewenang-wewenang dan tanggung jawab dalam mengejar tujuan.
 4. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan dan mempertahankan individu yang kompeten sejalan dengan tujuan.
 5. Organisasi meyakinkan individu bertanggung jawab atas tugas dan tanggung jawab pengendalian internal mereka dalam mengejar tujuan.
2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

COSO (2013:4) menjelaskan mengenai komponen penilaian risiko (*risk assesment*) sebagai berikut:

“Risk is defined as the possibility that event will occur and adversely affect the achievement of objectives. Risk assesment involves a dynamic and iterative process for identifying and assesing risk to the achievement

of objectives, risk to the achievement of these objectives from across the entity are considered relative to established risk tolerances. Thus, risk assessment from the basis for determining how risks will be managed. A precondition to risk assessment is the establishment of objectives, linked at different levels of the entity. Management specifies objectives within categories relating to operations, reporting, and compliance with sufficient clarity to be able to identify and analyze risks to those objectives. Management also considers the suitability of the objectives for the entity. Risk assessment also requires management to consider the impact of possible changes in the external environment and within its own business model that may render internal control ineffective.”

Berdasarkan rumusan COSO, bahwa penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan interaktif untuk mengidentifikasi dan menilai risiko terhadap pencapaian tujuan. Risiko itu sendiri dipahami sebagai suatu kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan mempengaruhi pencapaian tujuan entitas, dan risiko terhadap pencapaian seluruh tujuan dari entitas di anggap relatif terhadap toleransi risiko yang ditetapkan. Oleh karena itu, penilaian risiko harus dikelola oleh organisasi.

Selanjutnya, COSO (2013:7) menjelaskan mengenai prinsip-prinsip yang mendukung penilaian risiko sebagai berikut:

1. *The organization specifies objectives with sufficient clarity to enable the identification and assessment of risk relating to objectives.*
2. *The organization identifies risk to the achievement of its objectives across the entity and analyzes risk as a basis for determining how the risks should be managed.*
3. *The organization considers the potential for fraud in assessing risks to the achievement of objectives.*
4. *The organization identifies and assesses changes that could significantly impact the system of internal control.*

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa ada 4 (empat) prinsip yang mendukung penilaian risiko dalam organisasi yaitu:

1. Organisasi menentukan tujuan dengan kejelasan yang cukup untuk memungkinkan identifikasi dan penialain risiko yang berkaitan dengan tujuan.
 2. Organisasi mengidentifikasi risiko terhadap pencapaian tujuan di seluruh entitas dan analisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.
 3. Organisasi memepertimbangkan potensi penipuan dalam menilai risiko terhadap pencapaian tujuan.
 4. Organisasi mengidentifikasi dan menilai perubahan yang signifikan dapat mempengaruhi sistem pengendalian internal.
3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

COSO (2013:5) menjelaskan mengenai aktivitas pengendalian (*control activities*) sebagai berikut:

“Control activities are the actions established through policies and procedures that help ensure that management’s directives to mitigate risks to the achievement of objectives are carried out. Control activities are performed at all levels of the entity, at various stages within business processes, and over the technology environment. They may be preventive or detective in nature and may encompass a range of manual and automated activities such as authorizations and approvals, verifications, reconciliations, and business performance reviews. Segregation of duties is typically built into the selection and development of control activities. Where segregation of duties is not practical, management selects and develops alternative control activities.”

Berdasarkan rumusan COSO, bahwa aktivitas pengendalian adalah tindakan-tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk

mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan dilakukan. Aktivitas pengendalian dilakukan pada semua tingkat entitas, pada berbagai tahap dalam proses bisnis, dan atas lingkungan teknologi.

Aktivitas pengendalian memiliki berbagai macam tujuan dan diterapkan dalam berbagai tindakan dan fungsi organisasi. Aktivitas pengendalian meliputi kegiatan yang berbeda seperti otoritas, verifikasi, rekonsiliasi, analisis, presentasi kerja, menjaga keamanan harta perusahaan dan pemisahan fungsi. COSO (2013:7) menegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung aktivitas pengendalian, yaitu sebagai berikut:

- 1. The organization selects and develops control activities that contribute to the mitigation of risks to the achievement of objectives to acceptable levels.*
- 2. The organization selects and develops general control activities over technology to support the achievement of objectives.*
- 3. The organization deploys control activities through policies that establish what is expected and procedures that put policies into action.*

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa ada 3 (tiga) prinsip yang mendukung aktivitas pengendalian dalam organisasi yaitu:

1. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang berkontribusi terhadap mitigasi risiko pencapaian sasaran pada tingkat yang dapat diterima.
2. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi untuk mendukung tercapainya tujuan.

3. Organisasi menyebarkan aktivitas pengendalian melalui kebijakan-kebijakan yang menetapkan apa yang diharapkan, dan prosedur-prosedur yang menempatkan kebijakan-kebijakan ke dalam tindakan.
4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

COSO (2013:5) menjelaskan mengenai komponen informasi dan komunikasi (*Information and Communication*) dalam pengendalian internal sebagai berikut:

“Information is necessary for the entity to carry out internal control responsibilities to support the achievement of its objectives. Management obtains or generates and uses relevant and quality information from both internal and external sources to support the functioning of other components of internal control. Communications is the continual, interactive process of providing, sharing, and obtaining necessary information. Internal communication is the means by which information is disseminated throughout the organization, flowing up, down, and across the entity. It enables responsibilities must be taken seriously. External communication is twofold: it enables inbound communication of relevant external information, and it provides information to external parties in response to requirements and expectations.”

Sebagaimana yang dinyatakan oleh COSO di atas, bahwa informasi sangat penting bagi setiap entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal guna mendukung pencapaian tujuan-tujuannya. Informasi yang diperlukan manajemen adalah informasi yang relevan dan berkualitas baik yang berasal dari sumber internal maupun eksternal dan informasi digunakan untuk mendukung fungsi komponen-komponen lain dari pengendalian internal. Informasi diperoleh ataupun dihasilkan melalui proses komunikasi

antar pihak internal maupun eksternal yang dilakukan secara terus-menerus, berulang, dan berbagi. Kebanyakan organisasi membangun suatu sistem informasi untuk memenuhi kebutuhan informasi yang andal, relevan, dan tepat waktu.

COSO (2013:7) selanjutnya menegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung komponen informasi dan komunikasi yaitu sebagai berikut:

1. *The organization obtains or generates and uses relevant, quality information to support the functioning of internal control.*
2. *The organization internally communicates information, including objectives and responsibilities for internal control, necessary to support the functioning of internal control.*
3. *The organization communicates with external parties regarding matters affecting the functioning of internal control.*

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa ada 3 (tiga) prinsip yang mendukung komponen informasi dan komunikasi dalam pengendalian internal, yaitu:

1. Organisasi memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang berkualitas dan yang relevan untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
2. Organisasi secara internal mengkomunikasikan informasi, termasuk tujuan dan tanggung jawab untuk pengendalian internal dalam rangka mendukung fungsi pengendalian internal.
3. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang mempengaruhi fungsi pengendalian internal.

5. Aktivitas Pemantauan (*Monitoring Activities*)

COSO (2013:5) menjelaskan mengenai aktivitas pemantauan (*monitoring activities*) dalam pengendalian internal sebagai berikut:

“Ongoing evaluations, separate evaluations, or same combination of the two are used to ascertain whether each of the five components of internal control, including controls to effect the principles within each component, is present and functioning. Ongoing evaluations, built into business processes at different levels of the entity, provide timely information. Separate evaluations, conducted periodically, will vary in scope and frequency depending on assessment of risk, effectiveness of ongoing evaluations, and other management considerations. Findings are evaluated against criteria established by regulators, recognized standards-setting bodies or management and the board of directors as appropriate.”

Memperhatikan rumusan yang dikemukakan oleh COSO di atas, bahwa aktivitas pemantauan merupakan kegiatan evaluasi dengan beberapa bentuk apakah yang sifatnya berkelanjutan, terpisah ataupun kombinasi keduanya yang digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal mempengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Evaluasi terpisah dilakukan secara periodik, akan bervariasi dalam lingkup dan frekuensi tergantung pada penilaian risiko, efektivitas evaluasi yang sedang berlangsung, dan pertimbangan manajemen lainnya. Temuan-temuan dievaluasi terhadap kriteria yang ditetapkan oleh pembuat kebijakan, lembaga-lembaga pembuat standar yang diakui atau manajemen dan dewan direksi, dan kekurangan-kekurangan yang dikomunikasikan kepada manajemen dan dewan direksi.

Kegiatan pemantauan meliputi proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu, dan memastikan apakah semuanya dijalankan seperti yang diinginkan serta apakah telah disesuaikan dengan perubahan keadaan. Pemantauan seharusnya dilaksanakan oleh personal yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian pada waktu yang tepat, guna menentukan apakah pengendalian intern beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian intern beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian intern tersebut telah disesuaikan dengan perubahan keadaan yang selalu dinamis.

2.1.3.4 Jenis-Jenis Pengendalian Internal

Berdasarkan sifatnya, jenis-jenis pengendalian internal menurut Hiro (2006) diklasifikasikan menjadi :

- a. Pengendalian *preventive*.
- b. Pengendalian *detective*.
- c. Pengendalian *corrective*.
- d. Pengendalian *directive*.
- e. Pengendalian *compensative*.

Jenis-jenis pengendalian internal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Pengendalian *preventive*

Pengendalian *preventive* dimaksudkan untuk mencegah kesalahan-kesalahan baik itu berupa kekeliruan atau ketidakberesan yang sering terjadi dalam operasi suatu kegiatan.

- b. Pengendalian *detective*

Pengendalian ini dimaksudkan untuk mendeteksi kesalahan, kekeliruan dan penyimpangan setelah kesalahan, kekeliruan dan penyimpangan tersebut terjadi.

c. Pengendalian *corrective*

Pengendalian *corrective* dimaksudkan untuk memperbaiki masalah-masalah atau pun kelemahan-kelemahan yang teridentifikasi melalui pengendalian *detective*.

d. Pengendalian *directive*

Pengendalian *directive* dimaksudkan untuk mengarahkan agar pelaksanaan dilakukan dengan tepat dan benar. Pengendalian ini didesain dengan maksud untuk menghasilkan hasil-hasil yang positif, sementara fokus pengendalian *preventive, detective dan corrective* adalah didasarkan pada pencegahan, deteksi dan koreksi daripada hasil yang negatif yang ditemukan.

e. Pengendalian *compensative*

Pengendalian *compensative* dimaksudkan untuk menetralisasi kelemahan pada aspek kontrol yang lain. Pengendalian ini dapat mengkompensasi kelemahan atau kekurangan yang terjadi.

Audit internal harus sadar bahwa tidak ada sistem pengendalian internal yang cukup efektif yang dapat menghapuskan atau mengeliminasi sama sekali kemungkinan terjadinya kesalahan atau tindakan melanggar hukum. Bahwa pengendalian yang diciptakan, pada dasarnya untuk meminimalkan

kemungkinan risiko yang terjadi yang dapat menimbulkan kerugian atau mengganggu organisasi dalam mencapai tujuannya. Oleh karena itu, apapun pengendalian yang ditetapkan, pada prinsipnya mempunyai fungsi yang sama yaitu melancarkan organisasi untuk mencapai tujuannya agar lebih efektif dan efisien.

2.1.3.5 Tujuan Pengendalian Internal

Tuanakotta (2013:127) mengemukakan tujuan pengendalian internal secara garis besar adalah sebagai berikut:

1. Strategis, sasaran-sasaran utama (*high-level goals*) yang mendukung nilai entitas.
2. Pelaporan keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan).
3. Operasi (pengendalian operasional).
4. Kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan.

Pengendalian internal dirancang dengan memperhatikan kepentingan manajemen perusahaan dalam menyelenggarakan operasi usahanya dan juga harus memperhatikan aspek biaya yang harus dikeluarkan dan manfaat yang diharapkan. Dalam rangka merancang suatu pengendalian intern yang baik, perlu melihat tujuan pengendalian.

2.1.3.6 Keterbatasan Pengendalian Internal

Bukan suatu hal yang tidak mungkin, apabila dalam perusahaan yang memiliki pengendalian internal yang memadai masih juga terjadi kesalahan atau penyimpangan. Bagaimanapun baiknya pengendalian internal dalam suatu perusahaan, tidaklah menjamin sepenuhnya apa yang menjadi tujuan perusahaan

dapat tercapai. Hal ini disebabkan karena pengendalian internal memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat melemahkan pengendalian internal tersebut.

Pengendalian internal memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat menyebabkan tujuan perusahaan tidak tercapai. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penerapan pengendalian internal dapat ditujukan untuk meminimalkan kemungkinan penyimpangan dan kesalahan, sehingga dapat dideteksi dan diaatasi dengan cepat.

Menurut Tugiman (2008) permasalahan pengendalian yang merupakan keterbatasannya, antara lain:

1. Banyak pengendalian yang ditetapkan memiliki tujuan yang tidak jelas.
2. Pengendalian lebih diartikan sebagai tujuan akhir yang harus dicapai bukan sebagai alat atau sarana untuk mencapai tujuan organisasi.
3. Pengendalian ditetapkan terlalu berlebihan tanpa memperhatikan sisi manfaat dan biayanya.
4. Penerapan yang tidak tepat dari pengendalian juga mengakibatkan berkurang atau bahkan hilangnya inisiatif dan kreativitas setiap orang.
5. Pengendalian tidak memperhitungkan aspek perilaku padahal faktor manusia merupakan kunci utama untuk berhasilnya pengendalian.

Berkaitan dengan permasalahan keterbatasannya, terdapat empat tipe reaksi atau sikap orang mengapa ia menolak atau berkeberatan terhadap pengendalian yang diterapkan, yaitu sebagai berikut:

1. Menentang dan memanipulasi.
2. Melakukan sabotase.
3. Informasi dibuat tidak akurat.
4. Menciptakan kesan negatif.

Disamping itu, pengendalian juga sering gagal dalam pelaksanaan atau penerapannya disebabkan karena:

1. Sering tidak dihiraukan.
2. Jenuh dan bosan.
3. Pengendalian terlalu kompleks.
4. Komunikasi yang buruk.
5. Terlalu banyak diubah atau dimodifikasi.
6. Ditolak secara frontal.

2.1.3.7 Peran dan Tanggung Jawab

Setiap orang dalam organisasi mempunyai peran dan tanggung jawab yang berbeda-beda terhadap pengendalian internal, yaitu:

1. Manajemen

Manajemen bertanggung jawab terhadap semua aktivitas organisasi, termasuk sistem pengendalian intern. Manajemen pada tingkatan yang berbeda akan menjalankan tanggung jawab sistem pengendalian intern yang berbeda juga. Chief executives adalah yang paling bertanggung jawab. CEO membuat “irama di atas” yang mempengaruhi integritas, etika dan faktor-faktor lain untuk suatu lingkungan pengendalian yang positif. Dalam perusahaan besar CEO atau direksi melakukan kepemimpinan dan pengarahan kepada manajer senior dan mereview cara mereka melakukan pengendalian. CEO dan manajer senior bersama-sama membagi tanggung jawab untuk penetapan prosedur dan kebijakan pengendalian intern yang lebih spesifik kepada orang-orang yang bertanggung jawab atas fungsi-fungsi tertentu.

2. Dewan Komisaris

Manajemen bertanggung jawab kepada dewan komisaris. Disamping memilih manajemen, dewan komisaris juga berperan dalam menentukan kode etik dan harapan yang diinginkan terhadap organisasi. Anggota dewan komisaris yang efektif adalah dewan komisaris yang capable dan memiliki pengetahuan dalam menjalankan kewajibannya.

3. Auditor Internal

Auditor internal secara langsung melakukan penilaian terhadap efektivitas pengendalian intern dan memberikan rekomendasi untuk menyempurnakannya.

4. Personil lain

Pengendalian internal adalah tanggung jawab setiap orang dalam organisasi, sehingga harus menjadi bagian dalam uraian tugas setiap orang. Setiap karyawan memproduksi informasi yang menggunakan sistem pengendalian intern atau mengambil tindakan lain yang dibutuhkan untuk mempengaruhi pengendalian. Semua personil juga harus bertanggung jawab untuk komunikasi ke atas, tentang masalah operasi, ketidaktaatan dengan peraturan dan penyimpangan dari kebijakan atau tindakan ilegal.

2.1.4 Penerapan Good Corporate Governance

2.1.4.1 Definisi Good Corporate Governance

Pada dasarnya, terminologi *Good Corporate Governance* merujuk pada suatu konsep lama yaitu kewajiban fidusiari dari mereka yang mengontrol perusahaan untuk bertindak bagi kepentingan seluruh pemegang saham dan stakeholders. Konsep kewajiban fidusiari ini didasari oleh *agency theory*, dimana permasalahan *agency* muncul ketika kepengurusan suatu perusahaan terpisah dari kepemilikan. Dengan kata lain, dewan komisaris dan direksi sebagai agen dalam perusahaan mempunyai kepentingan yang berbeda dengan pemegang saham.

Hingga saat ini masih ditemui definisi yang bermacam-macam tentang *Corporate Governance*. Namun demikian umumnya mempunyai maksud dan pengertian yang sama. Pengertian *Good Corporate Governance* menurut *Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI)* dalam publikasi yang pertamanya mempergunakan definisi *Cadbury Committee* dalam Hery (2010:11) adalah:

“Seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus perusahaan, pihak kreditur, pemerintah, karyawan serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka.”

Organization for Economic corporation and Development (OECD):

“The system by which business corporations are directed and controlled. The corporate governance structure specifies the distribution of rights and responsibilities among different participants in the corporation, such as the board, the managers, shareholders, and other stakeholders, and spells out the rules and procedure for making decisions on corporate affairs. By doing this, it also provides the structure through which the company objectives are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance”

Adrian (2011:1) adalah :

“Suatu proses dan struktur yang digunakan oleh organ perusahaan (Pemegang Saham/Pemilik Modal, Komisaris dewan Pengawas dan Direksi) untuk meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas perusahaan guna mewujudkan nilai pemegang saham dalam jangka panjang dengan tetap memperhatikan kepentingan stakeholder lainnya, berlandaskan peraturan perundang-undangan dan nilai-nilai etika.”

Stephanie (2014:22) menjelaskan *good corporate governance* adalah:

“suatu struktur yang mengatur hubungan harmonis antara pihak-pihak yang berkepentingan dalam perusahaan berkaitan dengan hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan berdasarkan pada peraturan perundang-undangan dan etika berusaha dalam mencapai tujuan suatu perusahaan.

Dapat disimpulkan yang dimaksud dengan *Good Corporate Governance* adalah suatu sistem yang mengatur, mengelola, mengawasi, memelihara dan memperhatikan kepentingan stakeholders dan kepentingan perusahaan dalam jangka panjang. Tujuan *Good Corporate Governance* berusaha untuk dapat menyeimbangkan pencapaian tujuan masyarakat dan tujuan ekonomi.

Penerapan *Good Corporate Governance* merupakan alternatif penting yang diharapkan mampu mengatasi berbagai masalah akibat benturan kepentingan antara pihak-pihak yang terkait baik itu untuk BUMN ataupun perusahaan swasta. *Good Corporate Governance* dimaksudkan untuk mengatur hubungan-hubungan dan mencegah terjadinya kesalahan-kesalahan yang signifikan dalam strategi perusahaan dan untuk memastikan bahwa kesalahan-kesalahan yang terjadi dapat di perbaiki dengan segera.

Dalam upaya mewujudkan *Good Corporate Governance*, perusahaan memerlukan peran audit internal yang bertugas meneliti, mengevaluasi suatu sistem akuntansi, serta menilai kebijakan manajemen yang dilaksanakan. Audit internal merupakan salah satu profesi yang menunjang terwujudnya *Good Corporate* meningkatkan perusahaan secara efektif dan efisien.

2.1.4.2 Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance

Prinsip-prinsip tentang *Good Corporate Governance* ini sudah ada dari beberapa sumber, tetapi pada hakikatnya adalah sama. Berbagai aturan main dan sistem yang mengatur keseimbangan dalam pengelolaan perusahaan perlu dituangkan dalam bentuk prinsip-prinsip yang harus dipatuhi untuk menuju tata kelola perusahaan yang baik.

Menurut Valery G. Kumat (2011 : 22) menyatakan terdapat empat prinsip *Good Corporate Governance*, yaitu:

1. Kewajaran (*Fairness*)
2. Keterbukaan (*Transparancy*)
3. Akuntabilitas (*Accountability*)
4. Pertanggungjawaban (*Responsibility*)

Adapun penjelasan mengenai prinsip-prinsip

*Good Corporate Governanc*e menurut Valery G. Kumat sebagai berikut :

1. Kewajaran (*Fairness*)

Adalah perlakuan yang adil terhadap para pemegang saham, khususnya menyangkut hak dan kewajiban mereka, termasuk bagi pemegang saham minoritas/asing.

Prinsip ini perlu ditegakan oleh perusahaan dalam bentuk :

- a. Penyajian informasi secara *full disclosure* menyangkut setiap materi yang relevan bagi para pemegang saham (termasuk aspek remunerasi para Komisaris/Direksi).
- b. Berbagai larangan terkait “permainan” harga saham (wajib bagi perusahaan Tbk), seperti sistem pembagian dividen tersendiri bagi internal shareholders, perdagangan saham oleh orang dalam (*insider trading*), otoritas penetapan harga dengan otoritas tunggal (*self dealing*).

2. Keterbukaan (*Transparancy*)

Adalah keterbukaan informasi secara akurat dengan tepat waktu mengenai kinerja perusahaan.

Prinsip ini diwujudkan dalam bentuk :

- a. Pengembangan Sistem Akuntansi (*AccountingSystem*) perusahaan berdasarkan standar akuntansi (PSAK),kelaziman terkait kualitas pelaporan, serta secara berkala diperiksa oleh auditor eksternal yang disetujui oleh RUPS.
- b. Pengembangan Sistem Informasi Manajemen (*Management Information System*) untuk menunjang efektifitas dalam hal penelusuran permasalahan disekitar kinerja, serta pengambilan keputusan manajemen yang efektif.

3. Akuntabilitas (*Accountability*)

Adalah bentuk tanggungjawab korporasi yang diwujudkan dengan menyediakan seluruh perangkat pengawasan secara komprehensif serta siap untuk digugat sesuai peraturan dan regulasi yang berlaku.

Hal ini diterapkan antara lain dengan :

- a. Merumuskan kembali peran/fungsi Audit Internal sebagai mitra bisnis strategik berdasarkan best practice (bukan sekedar ada), yaitu berupa “*risk based auditing*”.
- b. Memperkuat pengawasan internal dan pengelolaan risiko dengan pembentukan Komite audit/ Komite Risiko yang memperkuat peran pengawasan oleh Dewan Komisaris, disamping menempatkan komisaris independen dalam Dewan Komisaris.

4. Pertanggungjawaban (*Responsibility*)

Adalah bentuk pertanggungjawaban seluruh internal stakeholders (Komisaris dan Direksi, Karyawan) kepada eksternal stakeholders lainnya.

Hal ini diungkapkan dengan cara :

- a. Membangun lingkungan bisnis yang sehat, menghindari penyalahgunaan tanggung jawab/ wewenang, mengembangkan profesionalisme, serta menjunjung etika universal dan budaya setempat.
- b. Menyatakan kepedulian terhadap permasalahan aktual di masyarakat yang menjadi tanggung jawab seluruh bangsa, seperti penuntasan

kemiskinan dan kepedulian terhadap dampak bencana alam, dan sebagainya.

Kelima prinsip-prinsip mengenai *Good Corporate Governance* tersebut memiliki pikiran pokok yaitu adanya keterbukaan perusahaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan keterbukaan dalam mengemukakan informasi materil dan relevan mengenai perusahaan. Selain itu perusahaan dituntut untuk dikelola secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh atau tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat serta kejelasan fungsi, pelaksanaan dan pertanggungjawaban organisasi sehingga pengelolaan terlaksana secara efektif.

Dalam pengelolaannya perusahaan juga dituntut untuk tetap berada pada jalur hukum dan selalu menyesuaikan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan prinsip-prinsip korporasi yang sehat. Selain itu keadilan dan kesetaraan didalam memenuhi hak-hak stakeholder yang timbul berdasarkan perjanjian dan perundang undangan yang berlaku adalah hal yang harus menjadi perhatian serius dari perusahaan karena merupakan salah satu faktor bagi investor untuk menanamkan modalnya di perusahaan.

2.1.4.3 Unsur-Unsur Good Corporate Governance

Dalam penerapan *good corporate governance* pada perbankan dibutuhkan unsur yang mendukung. Adapun menurut Adrian (2011), unsur-unsur dalam *Good Corporate Governance* yaitu:

1. *Corporate Governance* - Internal Perusahaan

Unsur-unsur yang berasal dari dalam perusahaan adalah:

- a. Pemegang saham
- b. Direksi
- c. Dewan komisaris
- d. Manajer
- e. Karyawan
- f. Sistem remunerasi berdasar kinerja
- g. Komite audit.

Unsur-unsur yang selalu diperlukan di dalam perusahaan adalah:

- a. Keterbukaan dan kerahasiaan (*disclosure*)
- b. Transparansi
- c. Akuntabilitas
- d. Kesetaraan
- e. Aturan dari *code of conduct*

2. *Corporate Governance*- External Perusahaan

Unsur-unsur yang berasal dari luar perusahaan adalah:

- a. Kecukupan undang-undang dan perangkat hukum
- b. Investor
- c. Institusi penyedia informasi
- d. Akuntan public
- e. Intitusi yang memihak kepentingan publik bukan golongan
- f. Pemberi pinjaman
- g. Lembaga yang mengesahkan legalitas

Unsur-unsur yang selalu diperlukan di luar perusahaan adalah:

- a. Aturan dari *code of conduct*
- b. Kesetaraan
- c. Akuntabilitas
- d. Jaminan hukum

Perilaku partisipasi pelaku *Corporate Governance* yang berada di dalam rangkaian unsur-unsur internal maupun eksternal menentukan kualitas *Corporate Governance*.

2.1.4.4 Pihak-Pihak yang Terkait Dengan Good Corporate Governance

Menurut Pedoman *Good Corporate Governance* yang diterbitkan oleh Komite Nasional Kebijakan *Corporate Governance*. Pada dasarnya ada sembilan pihak yang terlibat didalam penerapan *Good Corporate Governance*, yaitu:

1. Pemegang Saham.
2. Dewan Komisaris.
3. Direksi.
4. Komite Audit.
5. Auditor Eksternal.
6. Auditor Internal.
7. Sekertaris Perusahaan.
8. Manajer dan Karyawan.
9. Pihak-pihak yang berkepentingan.

Penjelasan dari pihak-pihak tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pemegang Saham

Pemegang saham ialah orang atau individu-individu atau suatu institusi yang mempunyai hak dan kewajiban akan suatu perusahaan sesuai dengan saham yang disetornya.

2. Dewan Komisaris

Menurut *Forum for Corporate Governance* in Indonesia, Dewan Komisaris adalah suatu mekanisme mengawasi dan mekanisme untuk memberikan petunjuk dan arahan pada pengelola perusahaan. Oleh karena

itu, maka peranan dewan komisaris adalah menilai dan mengarahkan strategi perusahaan jangka panjang, memonitor dan mengatasi masalah benturan kepentingan pada tingkat manajemen.

3. Direksi

Dewan Direksi bertugas mengelola perseroan, dan Direksi wajib mempertanggungjawabkan pelaksanaan tugasnya kepada pemegang saham melalui RUPS.

4. Komite Audit

Komite Audit bertugas untuk memberikan pendapat profesional yang independen kepada Dewan Komisaris terhadap laporan hal-hal yang disampaikan oleh direksi kepada Dewan Komisaris serta mengidentifikasi hal-hal yang perhatian Dewan Komisaris mengenai pelaksanaan audit internal di perusahaan.

5. Auditor Eksternal

Auditor Eksternal bertanggungjawab memberikan opini atau pendapat terhadap laporan keuangan perusahaan. Laporan auditor independen adalah ekspresi dari opini profesional mereka mengenai laporan keuangan. Meskipun laporan keuangan adalah tanggungjawab manajemen, auditor independen bertanggungjawab untuk menilai kewajaran pernyataan manajemen dalam laporan audit yang di buat.

6. Auditor Internal

Auditor Internal bertanggungjawab kepada Direktur Utama dan memiliki akses langsung ke Komite Audit. Hal ini memberikan ruang gerak yang lebih fleksibel kepada auditor internal dalam melaksanakan tugasnya. Auditor Internal membantu manajemen senior dalam menilai resiko-resiko utama yang dihadapi perusahaan dan mengevaluasi struktur pengendalian.

7. Sekretaris Perusahaan

Fungsi Sekretaris Perusahaan harus dilaksanakan oleh salah seorang Direktur Perusahaan Tercatat atau Pejabat Perusahaan Tercatat yang khusus ditunjuk untuk menjalankan fungsi tersebut. Sekretaris Perusahaan harus memiliki akses terhadap informasi material dan relevan yang berkaitan dengan perusahaan tersebut.

8. Manajer dan Karyawan

Manajer menempati posisi yang strategic karena pengetahuan mereka dan pengambilan keputusan dari hari ke hari. Manajer profesional biasanya mengambil peranan penting dalam organisasi besar. Karyawan yang khususnya diwakili serikat pekerja atau mereka yang memilki saham dalam perusahaan dapat mempengaruhi kebijakan tata kelola perusahaan tertentu.

9. Pihak-pihak yang berkepentingan

Pemerintah terlibat dalam *corporate governance* melalui hukum dan peraturan perundang-undangan. Kreditor yang member pinjaman mungkin juga mempengaruhi kebijakan perusahaan.

2.1.4.5 Manfaat Penerapan Good Corporate Governance

Esensi *corporate governance* adalah peningkatan kinerja perusahaan melalui supervisi atau pemantauan kinerja manajemen dan adanya akuntabilitas manajemen terhadap shareholders dan pemangku kepentingan lainnya, berdasarkan kerangka aturan dan peraturan yang berlaku. Untuk meningkatkan akuntabilitas, antara lain diperlukan auditor, komite audit, serta remunerasi eksekutif. *Good Corporate Governance* memberikan kerangka acuan yang memungkinkan pengawasan berjalan efektif sehingga tercipta mekanisme *checks and balances* di perusahaan.

Qintharah (2014:19) Penerapan *good corporate governance* memberikan manfaat sebagai berikut.

1. Perbaikan dalam komunikasi.
2. Minimalisasi potensi benturan.
3. Fokus pada strategi-trategi utama.
4. Peningkatan dalam produktivitas dan efisiensi.
5. Kesenambungan manfaat (*sustainability of benefits*).
6. Promosi citra korporat (corporate image).
7. Peningkatan kepuasan pelanggan.
8. Perolehan kepercayaan investor.

Dengan adanya *corporate governance* yang baik, keputusan-keputusan penting perusahaan bukan lagi hanya ditetapkan oleh satu pihak yang dominan, akan tetapi ditetapkan setelah mendapatkan masukan dan dengan mempertimbangkan

kepentingan *stakeholders*. Selain itu, *corporate governance* yang baik dapat mendorong pengelolaan perusahaan yang lebih demokratis (karena melibatkan partisipasi banyak kepentingan), lebih *accountable* (karena ada sistem yang akan meminta pertanggungjawaban atas semua tindakan), dan lebih transparan dan juga akan meningkatkan kepercayaan bahwa perusahaan dapat mengembangkan manfaat tersebut dalam jangka panjang.

Manfaat *good corporate governance* bukan hanya untuk saat ini, tetapi juga dalam jangka panjang dapat menjadi pilar utama pendukung tumbuh kembangnya perusahaan sekaligus pilar pemenang era persaingan global.

2.1.4.6 Tujuan Penerapan Good Corporate Governance.

Esensi *corporate governance* adalah peningkatan kinerja perusahaan melalui supervise atau pemantauan kinerja manajemen dan adanya akuntabilitas manajemen terhadap pemangku kepentingan lainnya, berdasarkan peraturan yang berlaku.

Menurut Hery (2010) ada lima manfaat yang dapat diperoleh perusahaan yang menerapkan *Good Corporate Governance* yaitu:

1. GCG secara tidak langsung akan dapat mendorong pemanfaatan sumber daya perusahaan ke arah yang lebih efektif dan efisien, yang pada gilirannya akan turut membantu terciptanya pertumbuhan atau perkembangan ekonomi nasional.
2. GCG dapat membantu perusahaan dan perekonomian nasional, dalam hal ini menarik modal investor dengan biaya yang lebih rendah melalui

perbaikan kepercayaan investor dan kreditur domestik maupun internasional.

3. Membantu pengelolaan perusahaan dalam memastikan/menjamin bahwa perusahaan telah taat pada ketentuan, hukum, dan peraturan.
4. Membangun manajemen dan Corporate Board dalam pemantauan penggunaan asset perusahaan.
5. Mengurangi korupsi.

Penerapan Good corporate Governance dilingkungan BUMN dan BUMD mempunyai tujuan sesuai KEPMEN BUMN No. KEP-117/M-MBU/2002 tanggal 1 Agustus 2001 pada pasal 4 yang dalam Hery (2010) yaitu:

1. Memaksimalkan nilai BUMN dengan cara meningkatkan prinsip keterbukaan, akuntabilitas, dapat dipercaya, bertanggung jawab, dan adil agar perusahaan memiliki daya saing yang kuat, baik secara nasional maupun internasional.
2. Mendorong pengelolaan BUMN secara profesional, transparan dan efisiensi, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian organ.
3. Mendorong agar organ dalam membuat keputusan dan menjalankan tindakan dilandasi nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta kesadaran akan adanya tanggungjawab sosial BUMN terhadap stakeholders maupun kelestarian lingkungan di sekitar BUMN.

4. Meningkatkan kontribusi BUMN dalam perekonomian nasional.
5. Meningkatkan iklim investasi nasional.
6. Mensukseskan program privatisasi.

Untuk meningkatkan akuntabilitas diperlukan auditor internal. *Good Corporate Governance* memberikan kerangka acuan yang memungkinkan pengawasan berjalan efektif sehingga tercipta mekanisme checks and balance diperusahaan. Seberapa jauh perusahaan memperhatikan prinsip-prinsip *good corporate governance* telah semakin menjadi faktor penting dalam pengambilan keputusan perusahaan.

2.1.5 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian sebelumnya telah melakukan penelitian yang berkaitan dengan pengaruh audit internal dan pelaksanaan pengendalian internal terhadap penerapan *good corporate governance*. Penelitian tersebut memiliki hasil yang berbeda dan penelitian-penelitian tersebut digunakan sebagai bahan referensi dan perbandingan dalam penelitian ini, berikut disajikan beberapa penelitian sejenis sebelumnya:

Tabel 2.1
Peneitian Terdahulu

No	Nama Penelitian dan Tahun	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Perbedaan
	Dhimas Puguh Nugroho (2012)	Pelaksanaan Audit Internal dalam Mewujudkan <i>Good Corporate Governance</i> pada Sektor Publik	Adanya pelaksanaan audit internal sesuai dengan standar audit yang berlaku dan sesuai dengan tahap-tahap audit internal, maka akan meningkatkan prinsip transparansi dan akuntabilitas pada <i>Good Corporate Governance</i> . Sehingga pelaksanaan audit internal menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan dalam mewujudkan <i>Good Corporate Governance</i> pada sektor public.	Perbedaan penelitian yang saya buat dengan peneliti terdahulu yaitu variabel dependent (Y) <i>Good Corporate Governance</i> pada sektor publik sedangkan yang saya teliti <i>Good Corporate Governance</i> di BUMN.

	Tita Nurmala (2012)	Pengaruh pelaksanaan Audit Internal Terhadap Penerapan <i>Good Corporate Governance</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaksanaan Audit Internal di PT Pos Indonesia telah dijalankan dengan sangat baik karena hasil perhitungan menunjukkan pada kriteria “Sangat baik”, sedangkan penerapan <i>Good Corporate Governance</i> menunjukkan pada kriteria “Sangat baik”.	Perbedaan penelitian yang saya buat dengan penelitian terdahulu yaitu variabel <i>independent</i> (X) terdapat penambahan variable yaitu pelaksanaan pengendalian internal.
	Lilis Lisnawati (2012)	Pengaruh Pelaksanaan Audit Operasional terhadap Penerapan <i>Good Corporate Governance</i>	Terdapat pengaruh yang signifikan antara pelaksanaan audit operasional dengan penerapan <i>Good Corporate Governance</i> dengan pengaruh sebesar 93,0% sedangkan 7,0% adalah faktor lain yang tidak diamati dalam penelitian. Faktor tersebut dapat diindikasikan merupakan bagian	Penelitian yang saya lakukan dengan penelitian terdahulu yaitu variabel <i>independent</i> (X) Pengaruh Audit Internal

			lain dari perusahaan. Operasional hanyalah merupakan salah satu bagian perusahaan yang diharapkan dapat meningkatkan penerapan GCG.	
4	Gabriela Cyntya Windah (2013)	Pengaruh Penerapan <i>Good Corporate Governanc</i> terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan Hasil Survei <i>The Institute Perception Governance (IICG)</i> Periode 2008-2011	Bahwa terdapat pengaruh penerapan <i>Good Corporate Governanc</i> terhadap Kinerja Laporan keuangan.	Perbedaannya adalah variabel <i>independent (X)</i> yang saya teliti adalah pelaksanaan audit internal sedangkan penelitian terdahulu yaitu pengaruh penerapan <i>Good Coroprate Governance</i>
5	Suryo Pratolo (2014)	Pengaruh Audit Manajemen, Komitmen Manajer pada Organisasi, Pengendalian Intern terhadap Penerapan Prinsip-prinsip GCG dan Kinerja Perusahaan	Terdapat pengaruh langsung pengendalian intern terhadap GCG dan terhadap kinerja melalui penerapan GCG.	Perbedaannya adalah variabel <i>independent (X)</i> audit manajemen, komitmen manajer pada organisasi

2.2 Kerangka Pemikiran

Hamid (2012:25) mendefenisikan kerangka pemikiran sebagai berikut:

“Kerangka pemikiran merupakan sintesa dari serangkaian teori yang tertuang dalam tinjauan pustaka, yang pada dasarnya merupakan gambaran sistematis dari kinerja teori dalam memberikan solusi atau alternatif solusi dari serangkaian masalah yang ditetapkan.”

Berdasarkan uraian kajian teoritis yang telah peneliti rangkum diatas, maka peneliti menyusun kerangka pemikiran dalam penelitian ini sebagai berikut:

2.2.1 Pengaruh Audit Internal Terhadap Penerapan Good Corporate Governance

Perwujudan *Good Corporate Governance* sangat membutuhkan peran dari akuntan perusahaan, baik peran dari akuntan manajemen maupun dari internal audit. Internal audit bertugas untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan organisasi yang dilaksanakan. Definisi internal audit tersebut menggambarkan peran internal audit sebagai fungsi penilaian yang independent dalam sebuah organisasi untuk menguji dan untuk mengevaluasi kegiatan organisasi.

Menurut Tunggal (2012) *good corporate governancesuatu* proses dan struktur yang digunakan oleh organ perusahaan untuk meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas perusahaan guna mewujudkan pemegang saham dalam jangka panjang dengan tetap memperhatikan kepentingan *stakeholderslainnya* (seperti pemasok, pelanggan, kominikasi, pemerintah dan lain-lain). Dengan di terapkan audit internal bisa membantu pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisis, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang di audit.

Pengaruh audit internal merupakan salah satu upaya perusahaan untuk dapat mewujudkan *Good Corporate Governance*, hal tersebut didukung oleh penelitian Drogalas dan Gotzamanis (2010) mengenai *internal Auditing as an Effective Tool for*

Corporate Governance, menyimpulkan bahwa audit internal memiliki peran yang penting dalam membangun *corporate governance* yang efektif. Fungsinya dalam perusahaan yaitu untuk memberikan nilai tambah bagi perusahaan sebagai fungsi yang independent dengan menciptakan sikap profesional dalam setiap aktivitas perusahaan. dari uraian diatas diharapkan dapat menjelaskan bahwa betapa pentingnya peran internal audit di dalam sebuah perusahaan yang diharapkan dapat menunjang perwujudan *Good Corporate Governance*.

Menurut The Institute of Internal Auditors (2004) mendefinisikan bahwa:

“Internal auditing is a independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization operations. It help an organizations accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

Penjelasan diatas dapat di artikan sebagai berikut:

Internal audit adalah aktivitas independen, keyakinan objektif, dan konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan untuk meningkatkan operasi organisasi. Internal audit ini membantu organisasi mencapai tujuannya denganmelakukan pendekatan sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola. Audit internal sebagai agen yang paling “pas” untuk mewujudkan *Internal Control*, *Risk Management* dan *Good Corporate Governance* yang pastinya akan memberi Nilai tambah bagi Sumber Daya dan Perusahaan (Valery G. Kumat .2011:35)

Audit internal mempunyai peran yang sangat besar untuk mendorong terwujudnya bisnis perusahaan yang baik dan transparan. Salah satu tugas audit

internal yaitu melakukan *review* terhadap system yang ada untuk mengetahui tingkat kesesuaiannya dengan peraturan-peraturan eksternal, kebijakan dan prosedur internal yang ditetapkan termasuk prinsip-prinsip yang tertuang dalam pedoman *good corporate governance* (Gumilang:33).

2.2.2 Pengaruh Pelaksanaan Pengendalian Internal Terhadap Penerapan Good Corporate Governance

Dalam mengelola suatu perusahaan diperlukan pengendalian internal yang baik, hal tersebut bertujuan untuk menjamin kelancaran aktivitas dan tujuan perusahaan sehingga dapat efektif dalam menemukan kesalahan maupun penyimpangan-penyimpangan yang mungkin terjadi dalam aktivitas perusahaan.

Tujuan pengendalian internal dapat dibagi menjadi dua macam yaitu pengendalian akuntansi (*internal accounting control*) dan pengendalian administratif (*internal administrative control*). Pengendalian akuntansi yang baik akan menjamin keamanan kekayaan para investor dan kreditur yang ditanamkan dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan keuangan. Sedangkan pengendalian administratif yang meliputi kebijakan dan prosedur terutama untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan manajemen.

Pengendalian internal juga memiliki beberapa keterbatasan yang melekat yang dapat menyebabkan tidak terlaksana secara efektif karena beberapa faktor seperti kesalahan manusia dalam memahami perintah, adanya kolusi, pengabaian oleh manajemen terhadap pelaksanaan pengendalian internal karena pertumbuhan

perusahaan yang sangat pesat dan memprioritas mencari keuntungan dengan mengabaikan prosedur.

Pengendalian Internal harus menghasilkan keyakinan yang memadai bahwa ketiga golongan tujuan pengendalian internal tercapai di dalam prinsip efektivitas biaya, artinya bahwa tidak adanya pengendalian internal yang sempurna dan biaya untuk peningkatan pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaatnya. Pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai melalui: (a) Efisiensi dan efektifitas operasi, (b) Penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, (c) Ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku.

Penerapan *good corporate governance* tidak dapat menghapus atau mengabaikan pentingnya struktur pengendalian internal, sebab struktur pengendalian internal dapat membantu terciptanya akuntabilitas dan transparansi. Struktur pengendalian internal yang baik yang di dalamnya termasuk sistem akuntansi juga dapat membantu menyediakan data dan menyusun laporan-laporan yang dibutuhkan tepat waktunya.

Membangun pengendalian internal yang kuat merupakan kewajiban bagi setiap organisasi yang ingin menerapkan tata kelola yang baik (*good governance*). BPKP mendefinisikan *good corporate governance* merupakan sistem pengendalian dan pengaturan perusahaan yang dapat dilihat dari mekanisme hubungan antara berbagai

pihak yang mengurus perusahaan (*hard definition*), maupun ditinjau dari “nilai-nilai” yang terkandung dari mekanisme pengelolaan itu sendiri (*soft definition*). Seperti yang dikatakan Leung et al, (2002) menyebutkan bahwa pengendalian internal yang efektif berpengaruh signifikan terhadap *corporate governance*. Sehubungan dengan hasil penelitian dan pembahasan yang dilakukan ternyata ada pengaruh yang kuat antara pengendalian internal terhadap peningkatan *Good Corporate Governance* oleh sebab itu membangun pengendalian internal yang kuat merupakan kewajiban bagi setiap organisasi (*good governance*). Seperti halnya audit internal bahwa *good governance* dapat diwujudkan melalui salah satunya pengendalian. Pengendalian (*control*) sebagai mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif (pemerintah) untuk menjamin dilaksanakannya sistem dan kebijakan manajemen sehingga tujuan organisasi tercapai (Saptapradipta, 2013)

Pengendalian internal merupakan istilah yang sudah umum terutama bagi usaha-usaha yang bergerak dalam bidang industri, dagang maupun jasa yang berfungsi sebagai pembantu manajemen dalam melakukan pengawasan terhadap kebijaksanaan yang telah ditetapkan. Pengendalian internal merupakan prioritas dari manajemen, dan bukan hanya merupakan bagian dari sistem akuntansi saja.

Pengendalian Internal menurut James A. Hally yang dialihbahasakan oleh Dewi Firasari dan Deny Arnos Kwary (2007:180) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut:

“Pengendalian internal adalah berbagai teknik dan metode pemrosesan data yang dibangun dan dikembangkan sebagai tanggung jawab dari manajemen,

untuk memberikan jaminan yang masuk akal bahwa tujuan perusahaan dapat tercapai”.

Sedangkan menurut COSO (*Committee Of Sponsoring Organization*) yang dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal (2013:24) adalah:

“Pengendalian Internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain dari suatu entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian golongan tujuan berikut ini:

1. Efektifitas dan efisiensi dari pelaksanaan operasi.
2. Laporan keuangan yang dapat dipercaya.
3. Dipatuhinya perangkat hukum dan peraturan.

2.2.3 Pengaruh Audit Internal dan Pelaksanaan Pengendalian Internal Terhadap Penerapan Good Corporate Governance

Menurut Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler (KPMG) (2003:2) sebagai landasan teori dari konstruk yang ketiga ini menyatakan bahwa dalam penerapan *good corporate governance* perlu penegasan kembali tanggung jawab dewan direksi untuk memastikan efektifitas sistem pengendalian internal. Dewan direksi dapat memanfaatkan fungsi audit internal dalam melakukan pengawasan untuk memastikan pengendalian internal telah memadai. Peran audit internal yang efektif dapat membantu dan memudahkan dewan direksi dalam menjalankan tanggung jawabnya. Penciptaan fungsi audit internal dan membangun pengendalian internal memang merupakan bagian yang tak terpisahkan dari *good corporate governance*. Dalam

proses implementasi good corporate governance fungsi pengawasan internal yang dilakukan oleh auditor internal merupakan salah satu elemen yang sangat penting untuk mewujudkan *good corporate governance*. Selain itu audit internal berperan sangat strategis dalam membantu manajemen dalam upaya mewujudkan *good corporate governance* dalam praktek-praktek bisnis manajemen. Dalam Hery (2010:26) dijelaskan bahwa auditor sebagai bagian internal perusahaan memegang peranan yang penting dalam mewujudkan terciptanya tata kelola perusahaan yang baik.

Adapun peran yang dapat dilakukan oleh auditor internal selaku akuntan perusahaan adalah sebagai berikut:

1. Membantu direksi dan dewan komisaris dalam menyusun dan mengimplementasikan kriteria good corporate governance sesuai dengan kebutuhan perusahaan.
2. Membantu direksi dan dewan komisaris dalam menyediakan data keuangan dan operasi serta data lain yang dapat dipercaya, accountable, akurat, tepat waktu, mudah dimengerti, dan relevan bagi stakeholder untuk mengambil keputusan. Sehubungan dengan hal tersebut, auditor internal berperan penting untuk memberikan limited assurance atas data atau informasi yang tersedia. Keyakinan yang dapat diberikan auditor internal bersifat terbatas (limited assurance) karna kedudukan dan derajat independensi Auditor Internal itu sendiri yang bersifat terbatas

dibandingkan apabila keyakinan tersebut diberikan oleh pihak di luar perusahaan.

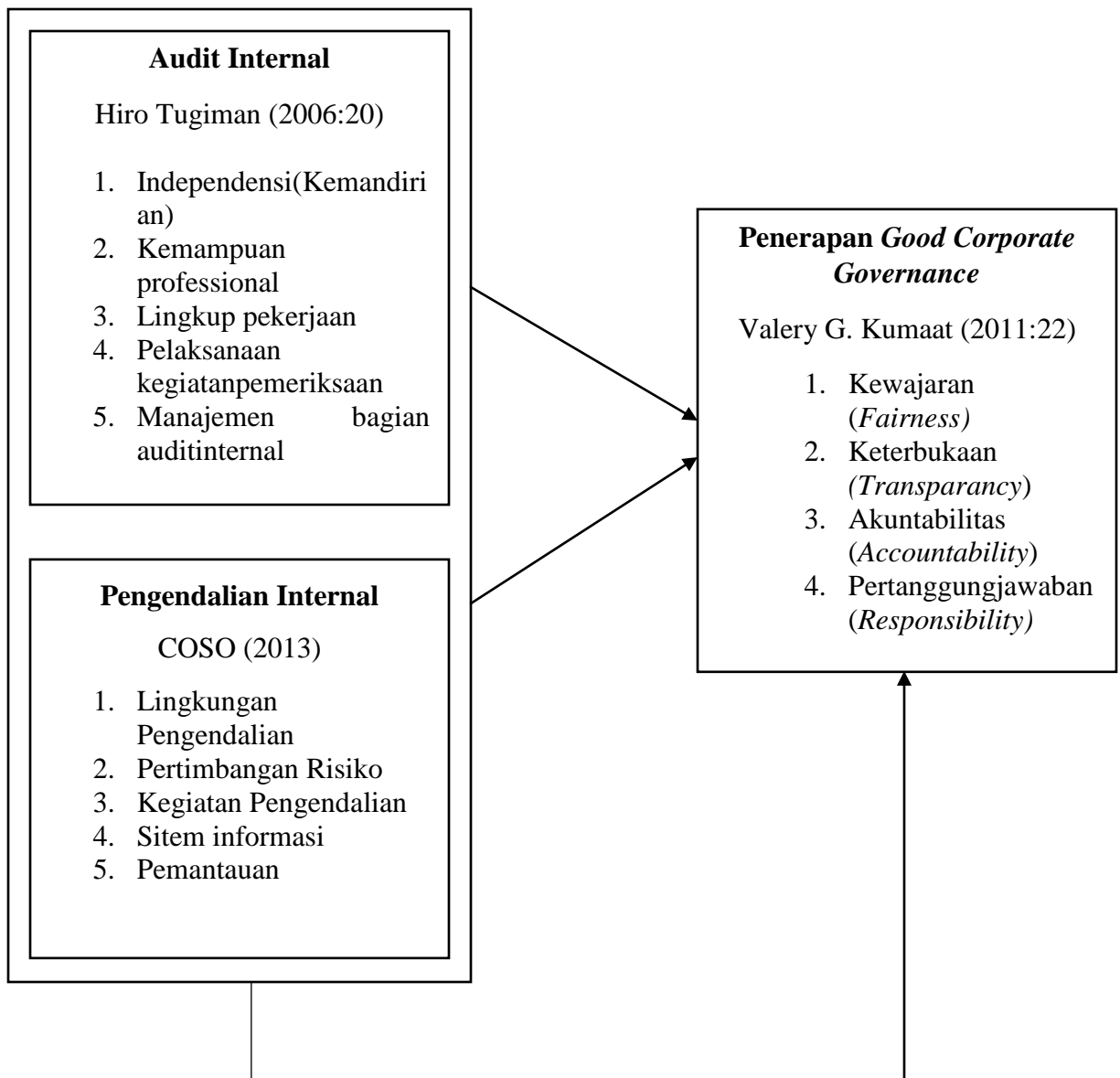
3. Membantu direksi dan dewan komisaris mematuhi dan mengawasi penerapan atas seluruh ketentuan yang berlaku dan auditor internal harus memastikan bahwa seluruh elemen perusahaan dan dalam setiap aktivitas perusahaan, mereka telah mengikuti ketentuan secara konsisten.
4. Membantu direksi menyusun dan mengimplementasikan struktur pengendalian internal yang handal dan memadai. Auditor internal dalam konteks ini harus memastikan bahwa struktur tersebut telah tersedia dengan memadai dan telah berfungsi serta telah diikuti oleh setiap elemen perusahaan.
5. Menstimulasi direksi dan dewan komisaris untuk mengembangkan dan mengimplementasikan sistem audit yang baik, khususnya pembentukan komite audit yang ideal, piagam Audit internal, pedoman audit internal serta serta menumbuhkan efektivitas penggunaan dan pemanfaatan hasil kerja auditor independen terhadap evaluasi praktik good corporate governance.

Audit internal mempunyai peranan yang sangat besar untuk mendorong terwujudnya bisnis perusahaan yang baik dan transparan. Salah satu tugas audit internal yaitu melakukan review terhadap sistem yang ada untuk mengetahui tingkat kesesuaiannya dengan peraturan-peraturan eksternal, kebijakan dan prosedur internal

yang ditetapkan termasuk prinsip-prinsip yang tertuang dalam pedoman *good corporate governance* (Gumilang,2009:33).

Penerapan *good corporate governance* tidak dapat menghapus atau mengabaikan pentingnya struktur pengendalian internal, sebab struktur pengendalian internal dapat membantu terciptanya akuntabilitas dan transparansi. Struktur pengendalian internal yang baik yang di dalamnya termasuk sistem akuntansi juga dapat membantu menyediakan data dan menyusun laporan-laporan yang dibutuhkan tepat pada waktunya.

Secara menyeluruh, kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat diketahui melalui gambar berikut ini:



Gambar 2.1 Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2013: 93) pengertian hipotesis adalah :

“Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pernyataan.”

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas, maka penelitian ini dimaksudkan untuk dapat memberikan jawaban atas hipotesis:

H1 : Pengaruh Audit Internal berpengaruh terhadap Penerapan *Good Corporate Governance*.

H2 : Pengendalian Internal berpengaruh terhadap Penerapan *Good Corporate Governance*.

H3 : Pengaruh Audit Internal dan Penerapan Internal berpengaruh terhadap Penerapan *Good Corporate Governance*.