

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Pada bab kajian pustaka ini, dikemukakan teori-teori, hasil penelitian orang lain, dan publikasi umum yang berhubungan dengan masalah penelitian yang diteliti. Peneliti mengemukakan beberapa teori yang relevan dengan variabel-variabel penelitian yang menggunakan acuan terbaru dan mengutip hasil-hasil penelitian dari jurnal-jurnal ilmiah terbaru.

2.1.1 Akuntansi

2.1.1.1 Pengertian Akuntansi

Pengertian akuntansi menurut Kieso, et al (2016:2) pengertian akuntansi adalah :

“Accounting consist of the three basic activities—it identifies, records, and communicates the economic events of an organization to interest users. A company identifies the economic events relevant to its business and then records those events in order to provide a history of financial activities. Recording consists of keeping a systematic, chronological diary of events, measured in dollar and cents. Finally, communicates the collected information to interest user by means accounting reports are called financial statement”.

Penjelasan diatas dapat diartikan akuntansi terdiri dari tiga kegiatan yang mendasar yaitu identifikasi, pencatatan dan pengkomunikasian peristiwa ekonomi suatu organisasi kepada pihak yang berkepentingan. Perusahaan mengidentifikasi peristiwa ekonomi sesuai dengan kegiatan usahanya dan mencatat peristiwa tersebut untuk menyediakan catatan kegiatan keuangan. Pencatatan dilaksanakan secara sistematis,

kronologis setiap peristiwa, dalam satuan mata uang. Akhirnya pada pengkomunikasian kumpulan informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan dalam bentuk laporan akuntansi atau dikenal dengan laporan keuangan.

Sedangkan menurut Azhar Susanto (2013:4) akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah bahasa bisnis, setiap organisasi menggunakannya sebagai bahasa komunikasi saat berbisnis.”

Menurut Mursyidi (2010:17) dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Dasar adalah sebagai berikut :

“Akuntansi adalah proses pengidentifikasian data keuangan, memproses pengolahan dan penganalisisan data yang yang relevan untuk diubah menjadi informasi yang dapat digunakan untuk pembuatan keputusan.”

Dari pengertian akuntansi diatas dapat penulis pahami bahwa akuntansi merupakan suatu sistem informasi yang menyediakan laporan keuangan sebagai proses pengidentifikasian data keuangan, pengolahan dan penganalisisiam data untuk dirubah menjadi informasi yang digunakan oleh pihak internal perusahaan maupun eksternal sebagai alat komunikasi untuk pembuatan suatu keputusan.

2.1.2. Auditing

2.1.2.1 Pengertian Auditing

Auditing merupakan salah satu atestasi. Atestasi, pengertian umumnya merupakan suatu komunikasi dari seorang *Expert* mengenai kesimpulan tentang realibilitas dan pernyataan seseorang.

Menurut Timothy J Louwers, et al. (2013:4) mendefinisikan *auditing* adalah :

“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between the assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.

Pernyataan di atas mendefinisikan audit adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi secara objektif bukti tentang pernyataan tentang tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat korespondensi antara asersi dan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pengguna yang tertarik.

Sedangkan Definisi audit menurut Sukrisno Agoes (2012:4) adalah :

“Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Dari beberapa definisi di atas dapat diketahui bahwa audit pada dasarnya adalah membandingkan keadaan sebenarnya (kondisi) dengan keadaan seharusnya melalui suatu proses sistematis, dalam hal memeriksa terdiri dari beberapa kegiatan tertentu untuk mengumpulkan dan menilai suatu bukti apakah sudah memiliki tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kemudian menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan.

2.2.1.2 Jenis-jenis Audit

Terdapat beberapa jenis jenis audit yang ditinjau dari luas pemeriksaan dan jenis pemeriksaan. Bila ditinjau dari luas pemeriksaan, audit dibagi menjadi dua jenis, yaitu *General Audit* (pemeriksaan umum) dan *Special Audit* (pemeriksaan khusus). Sedangkan

bila ditinjau dari jenis pemeriksaan, audit dibagi menjadi empat jenis, yaitu *management audit, compliance audit, internal*.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:10) ditinjau dari luasnya pemeriksaan audit dibedakan atas :

1. Pemeriksaan umum (*General Audit*)
Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus sesuai dengan Standar Professional Akuntan Publik dan memperhatikan kode etik akuntan Indonesia, aturan etika KAP yang telah disahkan Ikatan Akuntan Indonesia serta standar pengendalian mutu.
2. Pemeriksaan khusus (*Special Audit*)
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 memang ada kecurangan, berapa besar jumlahnya dan bagaimana modus operandinya.

Menurut Sukrisno Agoes (2012; 11-13) di tinjau dari pemeriksaan, audit dibedakan atas :

1. Managemant Audit (*Operasional Audit*)
Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pengertian efisien disini adalah, dengan biaya tertentu dapat mencapai hasil atau manfaat yang telah ditetapkan atau berdaya guna. Efektif adalah dapat mencapai tujuan atau sasaran sesuai dengan waktu yang telah ditentukan atau berhasil/dapat bermanfaat sesuai dengan waktu yang telah ditentukan. Ekonomis adalah dengan pengorbanan yang serendah-rendahnya dapat mencapai hasil yang optimal atau dilaksanakan secara hemat.

2. **Pemeriksaan Ketaatan (*compliance Audit*)**
Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jendral Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan oleh KAP maupun bagian internal audit.
3. **Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)**
Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan umum yang dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak diluar perusahaan menganggap bahwa internal auditor, yang merupakan orang dalam perusahaan, tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (audit finding) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).
4. ***Computer Audit***
Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) sistem*.

2.1.3 Audit Intenal

2.1.3.1 Pengertian Audit Internal

Audit internal hanya terdapat hanya terdapat pada perusahaan yang relatif besar. Dalam perusahaan ini pimpinan membentuk banyak departemen. Bagian, seksi, atau suatu organisasi yang lain dan mendelegasikan sebagai wewenangnya kepada kepala-kepala unit organisasi tersebut.

Terdapat definisi mengenai Audit Internal menurut Hery (2017-238) sebagai berikut :

“Audit Internal Adalah suatu fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan sebagai wujud pelayanan terhadap organisasi perusahaan. Pemeriksaan intern

melaksanakan aktivitas penilaian yang bebas dalam suatu organisasi untuk menelaah kembali kegiatan-kegiatan dalam bidang akuntansi, keuangan dan bidang-bidang operasi lainnya sebagai dasar pemberian pelayanannya pada manajemen”.

Menurut *The Institute of Internal Auditors* (2017: 29) yang terdapat dalam *Standard for Professional Practice of Internal Auditing*, menyatakan bahwa:

“Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate as a service to the organization”.

Yang mempunyai arti sebagai berikut audit internal adalah fungsi penilaian independen yang ditetapkan dalam sebuah organisasi untuk diperiksa dan dievaluasi sebagai layanan untuk organisasi.

Menurut Sukrisno Agoes (2013-203) pengertian audit Internal sebagai berikut :

“Audit Internal 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 dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku”.

Adapun pengertian audit internal menurut Mulyadi (2010:221) audit internal adalah sebagai berikut :

“Audit internal merupakan kegiatan penilaian yang bebas, yang terdapat dalam organisasi, yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab tersebut”.

Menurut Amin (2012:136) audit internal adalah sebagai berikut:

“Audit internal adalah, jaminan independen objektif dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi, membantu organisasi dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola”.

Dari beberapa definisi yang telah dikemukakan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa audit internal merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti atau informasi untuk menilai suatu organisasi serta menjamin pencapaian tujuan dan sasaran-sasaran kegiatan-kegiatan di perusahaan dan melaporkan tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kepada pihak yang bersangkutan.

2.1.3.2 Fungsi Audit Internal dan Ruang Lingkup Audit Internal

Pada mulanya internal auditor dalam suatu perusahaan mempunyai fungsi yang terbatas, yaitu mengadakan pengawasan atas pembukuan, namun sejalan dengan meningkatnya sistem, aktivitas internal auditor tidak lagi berputar pada pengawasan pembukuan informasi akuntansi semata-mata. Akan tetapi mencakup pemeriksaan dan evaluasi terhadap kecukupan dan efektivitas sistem organisasi, sistem internal kontrol dan kualitas kertas kerja manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepadanya.

Menurut Mulyadi (2010:211) fungsi audit internal dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Fungsi audit internal adalah menyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi sebagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektifitas dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain.
- b. Fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas, yang terdapat dalam organisasi, dan dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian rekomendasi, dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen,

auditor internal menyediakan jasa-jasa tersebut. Auditor internal berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada unit atas catatan akuntansi.

Dari uraian di atas sampai pada pemahaman penulis bahwa fungsi audit internal adalah sebagai alat bantu manajemen untuk menilai efisiensi dan efektivitas pelaksanaan struktur pengendalian intern perusahaan, kemudian memberikan hasil berupa sarana atau rekomendasi dan member nilai tambah bagi manajemen yang akan dijadikan landasan untuk mengambil keputusan atau tindakan selanjutnya.

Menurut Mulyadi (2010: 212), Ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan, pemeriksaan internal harus:

1. Mereview keandalan (reliabilitas dan integritas)
2. Mereview berbagai sistem yang telah ditetapkan
3. Mereview berbagai cara yang dipergunakan
4. Mereview berbagai operasi atau program

Adapun penjelasan dari ruang lingkup audit internal di atas adalah:

1. Mereview keandalan (reliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasi serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklarifikasi dan melaporkan informasi tersebut.
2. Mereview berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaian dengan berbagai kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi, serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut.

3. Merview berbagai cara yang dipergunakan untuk melindungi harta dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut.
4. Menilai keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya.
5. Mereview berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sarana yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

2.1.3.3 Tujuan Audit Internal

Pada umumnya, tujuan dilakukannya audit internal dalam suatu perusahaan adalah untuk membantu seluruh anggota organisasi khususnya pihak manajemen dalam menganalisis dan mengawasi tanggung jawab masing-masing anggota, apakah telah berjalan efektif dan sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:205) tujuan audit internal menyatakan bahwa: “Tujuan Audit Internal adalah untuk membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam menyelesaikan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, dan komentar mengenai kegiatan pemeriksaan.”

Menurut Alfred F. Kaunang (2013, 5), terdapat 2 (dua) tujuan atau sasaran dilakukannya aktivitas audit internal, yaitu:

1. Penilaian yang independen dan rekomendasi kepada manajemen.
2. Melayani kepentingan manajemen.

Penjelasan lebih dalam terkait dua hal tersebut diatas adalah sebagai berikut :

1. Sasaran atau tujuan secara menyeluruh dari internal audit department (departemen audit internal) adalah memberikan penilaian yang independen (tidak memihak) atas catatan-catatan akuntansi, keuangan, dan segala aktivitas di dalam suatu perusahaan atau grup dari perusahaan dan memberikan rekomendasi yang berhubungan dengan penilaian tersebut kepada manajemen perusahaan untuk mengambil keputusan. Memberikan gambaran kepada semua pihak bahwa tugas bahwa *internal audit department* adalah untuk melayani kepentingan manajemen. Dalam memberikan pelayanan kepada manajemen tersebut, audit internal dituntut oleh untuk :
 - a. Lengkap dan berkualitas dalam menyajikan informasi kepada manajemen.
 - b. Produktif dalam membuat dan memberikan rekomendasi/laporan atas berbagai macam kegiatan/operasional dan keuangan.
 - c. Menjadi perpanjangan tangan manajemen dalam hal pengawasan (control). Pimpinan dan dewan pengawasan organisasi harus memahami dengan jelas

Tujuan pelaksanaan dari audit internal. Diharapkan dengan adanya pemahaman mengenai tujuan, tugas, dan tanggung jawab dari audit internal, maka akan mendorong mereka (pihak-pihak yang memiliki otoritas tinggi) untuk memberikan dukungan sepenuhnya terhadap pelaksanaan fungsi audit internal.

2.1.3.4 Tanggung Jawab Auditor Internal

Tanggung jawab auditor internal dalam perusahaan tergantung pada status dan kedudukannya dalam struktur organisasi perusahaan. Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok permasalahan.

Menurut Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012: 21), tanggung jawab auditor internal adalah :

“Tanggung jawab auditor internal adalah menerapkan program audit internal, mengarahkan personel, dan aktivitas-aktivitas departemen audit internal juga menyiapkan rencana tahunan untuk pemeriksaan semua unit perusahaan dan menyajikan program yang telah dibuat untuk persetujuan”.

Pada dasarnya tanggung jawab audit internal adalah membantu anggota perusahaan dalam menjalankan tugas dan tanggung jawab secara efektif melalui analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan peninjauan ulang atas informasi-informasi yang saling berhubungan. Kewenangan dan tanggung jawab auditor internal harus dinyatakan dengan dokumen tertulis yang formal dalam anggaran dasar organisasi dengan mendapat persetujuan dari manajemen senior.

2.1.3.5 Perbedaan Audit Internal dan Audit Eksternal

Perbedaan audit internal dan audit eksternal menurut Hery (2017-240) adalah sebagai berikut :

2.1 Perbedaan Audit Internal dan Audit Eksternal :

Audit Internal	Audit Eksternal
Dilakukan oleh auditor internal yang merupakan orang dalam perusahaan (pegawai perusahaan).	Dilakukan oleh auditor eksternal (akuntan publik) yang merupakan orang luar perusahaan.
Pihak luar perusahaan menganggap auditor internal tidak independen (<i>in-appearance</i>)	Auditor eksternal adalah pihak yang independen.
Tujuan pemeriksaan adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan memberikan analisis, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.	Tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan (klien).
Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, tetapi berupa temuan audit mengenai bentuk penyimpangan, kecurangan, kelemahan struktur pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikan (rekomendasi).	Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa <i>management letter</i> yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.

Pemeriksaan berpedoman pada <i>Internal Auditing Standards</i> yang ditentukan oleh <i>Institute of Internal Auditors</i> , atau pada Norma Pemeriksaan Internal yang ditentukan BPKP untuk pengawasan internal dalam lingkungan BUMN/BUMD.	Pemeriksaan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).
Pemeriksaan internal dilakukan lebih rinci dan memakan waktu sepanjang tahun, karena auditor internal mempunyai waktu yang lebih banyak diperusahannya.	Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak (<i>sampling</i>), mengingat terbatasnya waktu <i>audit fee</i>
Penanggung jawab pemeriksaan intern tidak harus seorang <i>registered accountant</i>	Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh (penanggung jawabnya adalah) seorang akuntan publik yang terdaftar dan mempunyai nomor register.
Tidak memerlukan <i>client representation letter</i> (surat perwakilan klien).	Sebelum menyerahkan laporannya, auditor eksternal terlebih dahulu harus meminta <i>client representation letter</i> .
Auditor internal tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material maupun yang tidak material.	Auditor eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.

2.1.3.6 Aktivitas Audit Internal

Menurut Hery (2017:239) aktivitas audit internal pada dasarnya dapat digolongkan kedalam dua macam bentuk yaitu *financial Auditing* dan *operational Auditing* dengan penjelasan sebagai berikut:

1. *Financial Auditing*

“Kegiatan ini antara lain mencakup pengecekan atas kecermatan dan kebenaran segala data keuangan, mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan dan menjaga kekayaan perusahaan. Tugas-tugas ini dapat dilaksanakan tanpa suatu evaluasi yang memerlukan penelitian lebih mendalam dan hasil audit ini diukur dengan tolak ukur yang mudah, yaitu “benar” atau “salah”. Dengan kata lain, audit keuangan berusaha untuk memverifikasi adanya aset dan untuk memperoleh kepastian bahwa terhadap aset itu telah diadakan pengamanan yang tepat. Di samping itu yang lebih penting lagi adalah bahwa keserasian dari sistem pembukaan serta pembuatan laporan akan diperiksa dalam financial auditing ini.

2. *Operational Auditing*

pemeriksaan lebih ditujukan pada bidang operasional untuk dapat memberikan untuk dapat memberikan rekomendasi yang berupa perbaikan dalam cara kerja, sistem pengendalian dan sebagainya. Pada perkembangan fungsi (peran) audit internal saat ini, auditor internal sepertinya sedikit mengurangi kegiatan pemeriksaan dalam bidang keuangan, dan lebih banyak perhatiannya diberikan pada kegiatan pemeriksaan operasional. Namun intinya adalah bahwa pemeriksaan operasional ini meliputi perluasan dari pemeriksaan intrn pada semua operasi perusahaan, dan tidak membatasi diri pada bidang keuangan dan akuntansi semata, oleh karena aktivitas keuangan dan akuntansi berhubungan erat dengan hampir semua aktivitas yang berlangsung dalam perusahaan.”

2.1.3.7 **Peningkatan Kemampuan Staf Audit Internal**

Kemampuan seorang auditor untuk selalu ditingkatkan/dikembangkan, mengingat suatu aktivitas pemeriksaan/audit sangat menuntut bagi seorang auditor agar selalu memiliki kemampuan yang selalu meningkat, dengan kata lain mengikuti perkembangan zaman yang semakin pesat serta kemajuan teknologi dan informasi yang tidak pernah berhenti berkembang.

Pembahasan lebih lanjut mengenai peningkatan kemampuan staff audit internal sebagai berikut :

Menurut Alfred (2013:16), bahwa terdapat empat hal yang terkait dengan peningkatan kemampuan (*capabilities improvement*) auditor internal antara lain :

1. *Internal audit department* (departemen audit internal) harus bertanggung jawab untuk harus meningkatkan kemampuan tentang pengetahuan dan praktik-praktik internal audit dan bagian lain yang ada hubungannya dengan dunia bisnis secara umum dan perkembangan/perubahan yang dibutuhkan atas program kerja dan teknik pelaksanaan pekerjaan]
2. Perpustakaan yang berkaitan atau yang berhubungan dengan “*Internal Auditing*” harus ada di *internal audit department*. Buku-buku tersebut terdiri dari buku *general auditing, accounting, industrial accounting, marketing, quality management*, serta buku-buku lain yang berkaitan dengan fungsi pembelian, produksi, periklanan, dan lain-lain.
3. *Training* akan mendorong untuk meningkatkan kemampuan staf audit.
4. *Best practices* dengan perusahaan-perusahaan di dalam maupun luar negeri.

2.1.3.8 Pedoman Praktik Audit Internal

Pedoman Praktik Audit Internal yang dijelaskan dalam buku Hery (2017:253) adalah sebagai berikut:

“Pedoman Praktik Audit Internal (PPAI) yang berlaku sejak tanggal 01 Januari 2005 wajib diterapkan oleh para profesional audit internal. Keseluruhan PPAI terdiri atas: Definisi Audit Internal, Kode Etik Profesi Audit Internal, dan interpretasi dari profesi audit internal. Definisi audit internal yang dikembangkan dari IIA (Institute of Internal Auditors), yang disesuaikan dengan kondisi dan perkembangan di Indonesia, yaitu sebagai suatu kegiatan assurance dan konsultasi yang independen dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah bagi kegiatan operasional perusahaan”.

Sedangkan kode etik profesi audit internal yang memuat standar perilaku, sebagai pedoman bagi seluruh auditor internal. Isi dari kode etik profesi audit internal adalah sebagai berikut :

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, objektivitas, dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab 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.
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. Auditor internal harus bersikap 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).
7. Auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya dalam melaporkan hasil pekerjaannya, karena fakta yang tidak diungkap dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang direview atau dengan kata lain tidak berusaha menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum/peraturan.
8. Auditor harus senantiasa meningkatkan kompetensi dan efektivitas serta kualitas pelaksanaan tugasnya (dengan kata lain wajib mengikuti pendidikan profesional secara berkelanjutan).

2.1.3.9 Tahapan Pelaksanaan Audit Internal

Setiap pelaksanaan kegiatan pasti memiliki suatu urutan tahapan tertentu yang harus dilakukan secara berurutan agar kegiatan tersebut dapat memberikan suatu hasil yang sesuai dengan harapan atau sesuai dengan seharusnya. Sama halnya dengan kegiatan atau aktivitas-aktivitas dalam lingkup suatu perusahaan atau organisasi, Tahapan Pelaksanaan Audit Internal Setiap pelaksanaan kegiatan pasti memiliki suatu urutan tahapan tertentu yang harus dilakukan secara berurutan agar kegiatan tersebut dapat

memberikan suatu hasil yang sesuai dengan harapan atau sesuai dengan seharusnya. Sama halnya dengan kegiatan atau aktivitas-aktivitas dalam lingkup suatu perusahaan atau organisasi, termasuk di dalamnya adalah kegiatan pemeriksaan internal, kegiatan pemeriksaan internal harus dilaksanakan dengan memperhatikan urutan-urutan atau tahapan pelaksanaannya, karena ketika dilaksanakan tidak sesuai dengan tahapan yang seharusnya atau dengan kata lain dilaksanakan dengan secara tidak berurutan, maka kegiatan pemeriksaan internal tersebut akan menghasilkan suatu output yang tidak sesuai dengan seharusnya atau tidak dapat diandalkan untuk kemudian dijadikan referensi bagi manajemen untuk melakukan tindak lanjut dari hasil kegiatan pemeriksaan tersebut.

Menurut Hiro Tugiman (2014: 53-75), tahapan-tahapan dalam pelaksanaan kegiatan audit internal adalah sebagai berikut:

1. Tahap perencanaan audit
2. Tahap pengujian dan pengevaluasian informasi
3. Tahap penyampaian hasil audit
4. Tahap tindak lanjut hasil pemeriksaan

Menurut Hiro Tugiman (2014: 53-55), penjelasan dari tahapan-tahapan di atas adalah sebagai berikut:

1. Tahap Perencanaan Audit

Audit intern haruslah merencanakan setiap pemeriksaan. Perencanaan haruslah didokumentasikan dan harus meliputi:

- a. Peroleh informasi dasar (*background information*) tentang kegiatan-kegiatan yang akan diperiksa.
- b. Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan audit.

2. Tahap Pengujian dan Pengevaluasian Informasi

Pada tahap ini audit intern haruslah mengumpulkan, menganalisa, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil audit. Proses pengujian dan pengevaluasian informasi adalah sebagai berikut:

- a. Dikumpulkannya berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan-tujuan pemeriksaan dan lingkup kerja.
- b. Dilakukan pengawasan terhadap proses pengumpulan, penganalisaan, penafsiran dan pembuktian kebenaran informasi.

3. Tahap Penyampaian Hasil Pemeriksaan

Audit intern harus melaporkan hasil audit yang dilaksanakannya yaitu:

- a. Suatu laporan haruslah objektif, jelas, singkat terstruktur dan tepat waktu.
- b. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup dan hasil dari pelaksanaan pemeriksaan.

4. Tahap Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Audit intern terus menerus meninjau/melakukan tindak lanjut (*follow up*) untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindakan yang tepat. Audit intern harus memastikan apakah suatu tindakan korektif telah dilakukan dan memberikan berbagai hasil yang diharapkan, ataukah manajemen senior atau dewan telah

menerima risiko akibat tidak dilakukannya tindakan korektif terhadap berbagai temuan yang dilaporkan”.

2.1.3.10 Kode Etik Audit Internal

Etika professional dikeluarkan oleh organisasi profesi untuk mengatur perilaku anggotanya dalam menjalankan profesinya bagi masyarakat.

Pengertian kode etik Audit Internal menurut IIA (2013:5) :

“States the principles and expectations governing behaviour of individuals and organisations in the conduct of internal auditing. It describes the minimum requirements for conduct and behavioural expectations rather than specific activities”

Yang dialihbahasakan sebagai berikut :

“ Prinsip-prinsip yang menyatakan harapan perilaku individu dan organisasi dalam pelaksanaan audit internal, yang menjelaskan persyaratan minimal untuk pengarahan dan perilaku yang diharapkan dalam kegiatan khusus”

Sedangkan menurut Valery G Kumaat (2011:58) kode etik yaitu :

“Prinsip-prinsip kepribadian dan etika profesional yang wajib diketahui serta mengikat setiap Internal Auditor”

kode etik menetapkan standar profesi dan menetapkan dasar bagi pelaksanaannya. Kode etik menghendaki standar yang tinggi bagi kejujuran, sikap objektif, ketekunan dan loyalitas yang harus dipenuhi oleh auditor internal. Para auditor internal wajib menjalankan tanggungjawab profesinya dengan bijaksana, penuh martabat, dan kehormatan.

Standar etika atau *code of ethics* menurut *Institute of Internal Auditors* (IIA) berlaku bagi auditor internal yang bertujuan untuk meningkatkan budaya etika dalam profesi global internal auditing pihak yang melakukan pelanggaran terhadap kode etik ini dapat dikenakan sanksi disiplin. Standar ini menekankan pada aspek integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi bagi profesi auditor internal. Dalam kode etik IIA, terdapat dua komponen penting, yaitu :

1. Prinsip-prinsip yang relevan dengan profesi maupun praktik audit internal, yaitu :

- Integritas
- Objektivitas
- *Confidentiality*
- Kompetensi

2. *Rules of conduct* yang ,elukiskan norma-norma prilaku (*behavior norms*)

Yang diharapkan dari auditor intern. Rule of conduct membantu menginterpretasikan prinsip-prinsip kedalam aplikasi praktis dan bermaksud untuk mengarahkan tingkah laku etis (*ethical conduct*) dari auditor intern.

Berikut Rule Of Conduct IIA ;

- Integritas
 - a. Harus melaksanakan pekerjaannya dengan kejujuran, kecermatan,tanggung jawab dan tekun

- b. Harus mentaati hukum dan melakukan pengungkapan sesuai hukum dan aturan profesi
 - c. Dilarang terlibat dalam aktivitas ilegal atau perbuatan yang mendiskreditkan profesi auditor internal atau organisasi
 - d. Harus menghormati dan berkontribusi terhadap legitimasi dan tujuan etis dari organisasi
- **Objektif**
 - a. Tidak terlibat dalam aktivitas atau hubungan yang mengurangi atau berpotensi mengurangi ketidakbiasan penilaian auditor. Keterlibatan semacam ini meliputi aktivitas atau hubungan yang dapat menimbulkan konflik kepentingan dari organisasi.
 - b. Tidak menerima segala hal yang dapat mengurangi penilaian profesionalnya.
 - c. Harus mengungkapkan seluruh fakta material yang diketahui, yang jika tidak diungkapkan dapat mengganggu aktivitas pelaporan yang sedang direview.
 - *Confidentiality*
 - a. Berhati-hati dalam penggunaan dan proteksi terhadap informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugas.

- b. Tidak menggunakan informasi untuk keuntungan pribadi atau dengan cara yang bertentangan dengan hukum atau mengancam tujuan legitimasi dan etis organisasi.
-
- Kompetensi
 - a. Hanya terlibat dalam pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan, pengalaman dan pengetahuannya.
 - b. Melaksanakan tugas sesuai standar profesi audit internal.
 - c. Harus meningkatkan kemampuan dan efektivitas kualitas jasa yang diberikan.

2.1.4 Pengendalian Internal

2.1.4.1 Pengertian Pengendalian Internal

Pengertian pengendalian internal merupakan bagian yang sangat penting dalam suatu perusahaan. Demikian pula dunia usaha mempunyai perhatian yang makin meningkat terhadap pengendalian internal, karena hal tersebut sangat mempengaruhi kegiatan operasional perusahaan, sehingga perusahaan memerlukan pengendalian internal yang baik dalam menjalankan tugasnya.

Pengertian pengendalian internal menurut Tuanakotta (2014:126):

“Pengendalian Internal merupakan proses yang dirancang, diimplementasi dan dipelihara oleh TCWG, manajemen, dan karyawan lain untuk

memberikan asurans yang memadai tentang tercapainya tujuan entitas mengenai keandalan pelaporan keuangan, efektif dan efisiennya operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan”.

Pengendalian internal menurut COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*) dalam Sukrisno Agoes (2013: 100)

adalah sebagai berikut:

”Internal control is a process, affected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

Yang memiliki arti sebagai berikut pengendalian internal adalah sebuah proses, dipengaruhi oleh dewan direksi entitas, manajemen, dan personel lainnya, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan.

Menurut *American Institute Certified Public Accountant* (AICPA) pada Tahun 1949 dalam Karyono (2013:48) mendefinisikan pengendalian internal sebagai internal control yaitu:

“Internal control comprises the plan of an organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safe guards its assets, check the accurancy and realibility of its accounting data, promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed managerial policies. ”

Dalam definisi yang dijelaskan AICPA pengendalian internal mencakup rencana organisasi dan seluruh metode terorganisasi dan ukuran yang diadopsi dalam suatu usaha atau bisnis untuk melindungi harta kekayaanya, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi kegiatan dan kepatuhan pada aturan yang di tetapkan.

Hery (2014:132) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut:

“Pengendalian intern merupakan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak bagi manajemen bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarannya. Dari beberapa pengertian pengendalian intern di atas, maka dapat disimpulkan bahwa kebijakan merupakan pedoman yang dirancang manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Prosedur merupakan langkah-langkah tertentu yang harus diamati dalam pelaksanaan suatu kebijakan. Sedangkan organisasi adalah akhir dari suatu kegiatan atau hasil yang dicapai perusahaan, hasil yang dimaksud adalah laba yang diperoleh”.

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa pengendalian intern merupakan seperangkat kebijakan dan prosedur yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan efektifitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

2.1.4.2 Tujuan Pengendalian Internal

Perusahaan perlu memiliki suatu pengendalian internal untuk menjamin tercapainya tujuan yang telah direncanakan oleh pemilik perusahaan. Dengan adanya pengendalian internal ini diharapkan dapat meminimalisasikan kesalahan-kesalahan yang mungkin dapat terjadi serta mencegah terjadinya penyelewengan oleh karena pihak yang tidak bertanggung jawab. Untuk mencapai tujuan tersebut maka pelaksanaan kegiatan yang telah direncanakan harus diawasi dan sumber ekonomi yang dimiliki harus dikerahkan dan digunakan sebaik mungkin.

Menurut Tuannakota (2014:127) Pengendalian Internal bertujuan untuk :

1. Strategis, sasaran-sasaran utama (*nigt-level goals*) yang mendukung misi entitas.
2. Pelaporan keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan)
3. Operasi (pengendalian operasional atau *operational controls*).
4. Kepatuhan terhadap hokum dan ketentuan perundang-undang.

Menurut COCO (2013:3) dalam *framework* terbarunya menyatakan mengenai tujuan-tujuan pengendalian internal adalah sebagai berikut :

“the framework provides for three categories of objectives, which allow organizations to focus on differing aspects of internal control :

1. *Operations objectives, these pertain to effectiveness and efficiency of the entity’s operations, including operational and financial performance goals, and safeguarding assets against loss.*
2. *Reporting objectives: these pertain to internal and external financial and non-financial reporting and may encompass reliability, timeliness, transparency, or other terms as set forth by regulators, recognized standard setters, or the entity’s policies.*
3. *Compliance objectives: these pertain to adherence laws and regulations to which the entity is subject’.*

Pernyataan diatas memiliki arti bahwa tujuan-tujuan pengendalian internal adalah sebagai berikut :

“kerangka ini menyediakan kategori tujuan, yang memungkinkan organisasi untuk focus pada berbagai aspek pengendalian internal :

1. Tujuan operasional : ini berkaitan dengan keefektifan dan efisiensi operasi entitas, termasuk sasaran kinerja operasional dan keuangan, dan menjaga aset dari kerugian
2. Tujuan pelaporan : ini terkait dengan pelaporan keuangan dan non-keuangan internal dan eksternal dan dapat mencakup keandalan, ketepatan waktu, transparansi, atau persyaratan lain sebagaimana ditetapkan oleh regulator, pembuat standar yang diakui, atau kebijakan entitas.
3. Tujuan kepatuhan : ini berkaitan dengan ketaatan pada hukum dan peraturan yang menjadi subjek entitas.

Menurut Hery (2014: 160) tujuan dari pengendalian internal tidak lain adalah untuk memberikan jaminan yang memadai bahwa:

- a. Aset yang dimiliki oleh perusahaan telah diamankan sebagaimana mestinya dan hanya digunakan untuk kepentingan perusahaan semata, bukan untuk kepentingan individu (perorangan) oknum karyawan tertentu. Dengan demikian, pengendalian internal diterapkan agar supaya aset perusahaan dapat terlindungi dengan baik dari tindakan penyelewengan, pencurian, dan penyalahgunaan yang tidak sesuai dengan wewenangnya dan kepentingan perusahaan.

- b. Informasi akuntansi perusahaan terswadia secara akurat dan dapat diandalkan. Ini dilakukan dengan cara memperkecil resiko baik atas salah saji laporan keuangan yang disengaja (kelalaian).
- c. Karyawan telah mentaati hukum dan peraturan”.

Dari beberapa tujuan tujuan yang telah diuraikan diatas merupakan suatu jawaban manajemen untuk mennagkal risiko yang di ketahui atau dengan perkataan lain untuk mencapai suatu tujuan pengendalian internal. Tujuan pengendalian internal pada hakekatnya adalah untuk melindungi harta milik perusahaan, mendorong kecermatan dan kehandalan data pelaporan, akuntansi, meningkatkan efektivitas dan efisiensi usaha, serta mendorong ditaatinya kebijakan manajemen yang telah ditetapkan.

2.1.4.3 Komponen Pengendalian Internal

Pengendalian internal memiliki komponen-komponen dasar kebijakan dan prosedur dasar yang dirancang dan digunakan oleh manajemen untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan pengendalian dapat dipenuhi. Kompone-komponen ini disebut sebagai elemen-elemen struktur pengendalian internal.

COSO (2013:4) dalam *Internal Control-Intergrated Framework (ICIF)* terdapat lima komponen pengendalian intern yaitu sebagai berikut:

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

Untuk lebih jelasnya berikut ini dijabarkan kelima komponen pengendalian internal tersebut:

1. *Control Environment* (Lingkungan Pengendalian)

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. Dalam COSO (2013:4) menjelaskan mengenai pemahaman lingkungan pengendalian sebagai berikut :

“The control environment is the set of standards, processes, and structures that provide the basis for carrying out internal across the organization. The board of directors and senior management establish the tone at the top regarding the importance of internal control including expected standards of conduct. Management reinforces expectations at the various levels 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 oversight responsibility; the process for attracting, developing, and retaining competent individuals; and the rigor around performance measures, incentives, and rewards to drive accountability for performance.”

Berdasarkan rumusan COSO di atas, dijelaskan bahwa lingkungan pengendalian adalah sekumpulan standar, proses, dan struktur yang menjadi dasar pelaksanaan pengendalian internal di dalam organisasi. Dewan direksi dan manajemen senior memberikan teladan dan arahan terkait pentingnya pengendalian internal termasuk standar perilaku. Lingkungan pengendalian terdiri dari nilai etika dan integritas dari organisasi; parameter yang memungkinkan dewan direksi melaksanakan tanggung jawab pengawasan atas jalannya organisasi; struktur organisasi dan penetapan wewenang dan tanggung jawab; proses menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu-individu yang kompeten, ukuran kinerja, insentif, dan penghargaan. 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 dijalankan dalam organisasi untuk mendukung lingkungan pengendalian, yaitu:

- a. The organization demonstrates a commitment to integrity and ethical values*
- b. The boards of directors demonstrates independence from management and of exercises oversight the development and performance of internal control.*
- c. Management establishes, with board oversight, structures, reporting lines, and appropriate authorities and responsibilities in the pursuit of objectives.*
- d. The organization demonstrates a commitment to attract, develop, and retain competent individuals in alignment with objectives.*
- e. 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 lima prinsip dalam pelaksanaan pengendalian internal, yaitu :

- a. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap nilai etika dan integritas.
- b. Dewan direksi menunjukkan independensi dari manajemen dan menjalankan fungsi pengawasan dalam pengembangan dan pelaksanaan pengendalian internal
- c. Manajemen menetapkan struktur, jalur pelaporan, dan kewenangan dan tanggung jawab yang tepat dalam rangka pencapaian tujuan
- d. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan dan mempertahankan individu individu yang kompeten sesuai tugas.

- e. Setiap individu memahami peran dan tanggung jawab pengendalian internal masing-masing.

2. Risk Assesment (Penilaian Risiko)

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 assessing risk to the achievement of objectives, risks to the achievement of these objectives from acrouss the entity are considered relative to established risk tolerances. Thus, risk assesment from the basis for determining how risks will be managed. A precondition to risk assesment 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 assesment 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 risiko didefinisikan sebagai kemungkinan terjadinya suatu kejadian yang merugikan pencapaian tujuan. Penilaian risiko melibatkan sebuah proses yang dinamis dan berkelanjutan untuk mengidentifikasi dan menilai risiko dalam pencapaian tujuan. Penilaian risiko menjadi dasar dari pengelolaan risiko itu sendiri. Tahap awal dari penilaian risiko adalah penetapan tujuan, dihubungkan dengan berbagai level di dalam organisasi. Manajemen menentukan tujuan dalam kategori operasi, pelaporan, dan kepatuhan secara jelas dan mencukupi agar risiko setiap tujuan tersebut dapat diidentifikasi dan dianalisa. Manajemen juga harus mempertimbangkan keselarasan dengan tujuan entitas. Dalam penilaian risiko, manajemen harus mempertimbangkan pengaruh dari kemungkinan adanya

perubahan pada lingkungan eksternal dan model bisnis internal yang mungkin menyebabkan ketidakefektifan pada pengendalian internal.

Prinsip-prinsip dalam penilaian risiko menurut COSO(2013:7) sebagai berikut:

- a. *The organization specifies objectives with sufficient clarity to enable the identification and assessment of risk relating to objectives.*
- b. *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*
- c. *The organization considers the potential for fraud in assessing risks to the achievement of objectives.*
- d. *The organization identifies and assesses changes that could significantly impact the system of internal control.*

Berdasarkan rumusan COSO, terdapat 4 (empat) prinsip yang mendukung penilaian risiko dalam organisasi yaitu:

- a. Organisasi menentukan tujuan dengan jelas agar identifikasi dan penilaian risiko masing-masing tujuan dapat dilakukan.
- b. Organisasi mengidentifikasi risiko terhadap pencapaian tujuan di seluruh entitas dan analisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.
- c. Organisasi harus mempertimbangkan kemungkinan adanya fraud dalam penilaian risiko.
- d. Organisasi mengidentifikasi dan menilai adanya perubahan yang mungkin berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian internal.

3. *Control Activities* (Aktivitas Pengendalian)

“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 yang diambil melalui kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan arahan dari manajemen untuk mitigasi risiko pencapaian tujuan telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dilaksanakan pada semua tahap proses bisnis pada seluruh level organisasi dengan memanfaatkan teknologi. Kegiatan pengendalian bisa bersifat pencegahan maupun pendeteksian dan terdiri dari kegiatan manual maupun otomatis seperti otorisasi dan persetujuan, verifikasi, rekonsiliasi dan tinjauan kinerja bisnis. Jika pemisahan tugas tidak begitu jelas, manajemen bisa memilih dan mengembangkan alternatif kegiatan pengendalian.

COSO (2013:7) menegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung aktivitas pengendalian, yaitu sebagai berikut:

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

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

- a. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang berkontribusi terhadap mitigasi risiko pencapaian tujuan sampai pada tingkat yang dapat diterima.
- b. Organisasi memilih dan mengembangkan kegiatan pengendalian secara umum atas teknologi untuk mendukung pencapaian tujuan
- c. Organisasi mengimplementasikan dan menjalankan aktivitas pengendalian sesuai dengan kebijakan dan prosedur perusahaan yang telah ditentukan.

4. *Information and Communication* (Informasi dan Komunikasi)

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. Communication 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 personnel to receive a clear message from senior management that control 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 entitas membutuhkan informasi dalam rangka melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal untuk mendukung pencapaian tujuan. Manajemen mengumpulkan, menghasilkan, dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas baik dari sumber internal maupun eksternal untuk mendukung fungsi dari komponen pengendalian internal lainnya. Komunikasi adalah proses menyediakan, berbagi, dan mengumpulkan informasi yang penting

secara berkelanjutan dan berulang. Komunikasi internal adalah alat penyaluran informasi di dalam organisasi. Komunikasi internal memungkinkan personel untuk memperoleh pesan yang jelas dari manajemen bahwa tanggungjawab pengendalian harus dilaksanakan dengan serius. Komunikasi eksternal memungkinkan masuknya informasi eksternal serta memberikan informasi yang relevan pada pihak luar.

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

- a. *The organization obtains or generates and user relevant, quality information to support the functioning of internal control.*
- b. *The organization internally communicates information, including objectives and responsibilities for internal control, necessary to support the functioning of internal control.*
- c. *The organization communicates with external parties regarding matters affecting the functioning of internal control.*

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

- a. Organisasi menghasilkan atau mendapatkan informasi yang relevan dan berkualitas tinggi untuk mendukung pengendalian internal.
- b. Organisasi mengkomunikasikan, informasi secara internal, termasuk tujuan dan tanggung jawab pengendalian internal, yang diperlukan mendukung komponen-komponen lain dari pengendalian internal.
- c. Organisasi mengkomunikasikan hal-hal pengendalian internal yang relevan kepada pihak-pihak eksternal.

5. *Monitoring Activities* (aktivitas Pengawasan)

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

“On going 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 components, is present and functioning. On going 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 risks, effectieness of ongoing evaluation, and other management considerations. Findings are evaluated against criteria established by regulators, recognized standars setting bodies or management and the board of directoras as appropriate.

The two principles relating to Monitoring Activities are:

- a. *The organization selected, develops, and performs ongoing and/or separate evaluations to ascertain whether the components of internal control are present and functioning.*
- b. *The organization evaluates and communicates internal control deficiencies in a timely manner to those parties responsible for taking corrective action, including senior management and the board of directors, as appropriate”.*

Memperhatikan rumusan yang dikemukakan oleh COSO di atas, bahwa monitoring berkelanjutan, evaluasi terpisah, maupun kombinasi keduanya digunakan untuk memastikan apakah masing-masing komponen pengendalian internal telah ada dan berfungsi. Monitoring berkelanjutan Monitoring berkelanjutan yang terintegrasi ke dalam proses bisnis pada berbagai level di dalam entitas akan memberikan informasi yang tepat waktu. Evaluasi terpisah, yang dilaksanakan secara berkala, akan mempunyai ruang lingkup dan frekuensi pelaksanaan yang bervariasi tergantung dari penilaian risiko, efektivitas dari monitoring berkelanjutan, dan pertimbangan manajemen lainnya. Temuan kan dievaluasi terhadap kriteria yang ditetapkan, prinsip umum. Kekurangan akan dikomunikasikan pada manajemen dan dewan direksi sesuai tingkatannya.

Dua prinsip yang berkaitan dengan aktivitas pemantauan adalah:

- a. Organisasi memilih, mengembangkan, dan melakukan monitoringberkelanjutan dan atau evaluasi terpisah untuk memastikan bahwa pengendalian internal telah ada dan berfungsi.
- b. Organisasi mengevaluasi dan mengkomunikasikan, kekurangan pengendalian internal kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk mengkoreksi secara sesuai dan tepat waktu, termasuk manajemen senior dan dewan direksi.

2.1.4.4 Keterbatasan Pengendalian Internal

Pelaksanaan struktur pengendalian internal yang efektif dan efisien haruslah mencerminkan keadaan yang ideal. Namun kenyataannya hal ini sulit untuk dicapai, karena dalam pelaksanaannya struktur pengendalian internal mempunyai keterbatasan-keterbatasan

Menurut Muh. Arief Effendi (2016: 87) ada beberapa keterbatasan pengendalian intern, yaitu:

- a. Kesalahan dalam keputusan (*judgment*), misalnya karena kurang informasi, kendala waktu, tekanan, dan lain-lain.
- b. Breakdown (macet karena salah memahami instruksi dan prosedur serta lalai).
- c. Terdapat kolusi (*collusion*), misalnya kerja antar sama karyawan atau antar karyawan dengan pihak luar.
- d. Manajemen melanggar pengendalian yang dibuatnya sendiri (*management override*).
- e. Pengendalian ditetapkan secara berlebihan sehingga biaya pembuatan pengendalian lebih besar dari manfaatnya (*cost versus benefits*).

Menurut Azhar susanto (2013:110) ada beberapa keterbatasan dari pengendalian internal, sehingga pengendalian internal dapat mengalami kondisi sebagai berikut :

- a. Kesalahan (*error*)
Yaitu kesalahan yang muncul ketika karyawan melakukan pertimbangan yang salah satu perhatiannya selama bekerja terpecah.
- b. Kolusi (*colusi*)
Kolusi terjadi ketika dua lebih karyawan berkonspirasi untuk melakukan pencurian (korupsi) ditempat mereka bekerja.
- c. Penyimpangan manajemen
Karena manajer suatu organisasi memiliki lebih banyak otorisasi dibandingkan karyawan biasa, proses pengendalian efektif pada tingkat manajemen bawah, tidak efektif pada tingkat atas.
- d. Manfaat dan biaya (*cost and benefit*)

Konsep jaminan yang meyakinkan atau masuk akal mengandung arti bahwa biaya pengendalian internal tidak melebihi manfaat yang dihasilkannya. Pengendalian yang masuk akal adalah pengendalian yang menghasilkan manfaat yang lebih tinggi dari biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pengendalian tersebut

Atas dasar dari penjelasan pengertian diatas maka dapat di simpulkan bahwa yang menjadi keterbatasan pengendalian internal adalah kebijakan dan prosedur yang telah di terapkan perusahaan diabaikan oleh manajemen sehingga menimbulkan kelalaian kesalahan dan pertimbangan yang mengakibatkan kolusi, penyimpangan manajemen, dan juga biaya yang dikeluarkan untuk penerapan pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaat yang diterima.

2.1.5 *Good Corporate Governance*

2.1.5.1 *Pengertian Good Corporate Governance*

Good corporate governance pada dasarnya merupakan suatu konsep kewajiban yang mengontrol perusahaan untuk bertindak secara adil baik bagi kepentingan seluruh pemegang saham ataupun untuk *stakeholders*.

Dalam Peraturan Menteri Negara BUMN No. per-01/MBU/2011 tentang penerapan tata kelola perusahaan yang baik (*Good Corporate Governance*) pada Badan Usaha Milik Negara, menyebutkan bahwa Tata Kelola Perusahaan yang baik (*Good Corporate Governance*) yang selanjutnya disebut GCG adalah prinsip-prinsip yang mendasari suatu

proses dan mekanisme pengelolaan perusahaan berlandaskan peraturan perundang-undangan dan etika berusaha.

Menurut Forum *Corporate Governance on Indonesia* (FCGI) dalam Muh. Arief Effendi (2016: 3) yaitu:

“*Corporate Governance* adalah seperangkat peraturan yang mengatur hubungan antara pemegang saham, pengurus (pengelola) perusahaan, pihak kreditor, pemerintah, karyawan, serta para pemangku kepentingan internal dan eksternal lainnya yang berkaitan dengan hak-hak kewajiban mereka atau dengan kata lain suatu sistem yang mengendalikan perusahaan”.

Good Corporate Governance (GCG) menurut *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) dalam Sutojo dan Aldridge (2005) adalah:

“*Corporate governance is 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 managers, shareholders and other stakeholder, and spells out the rule and procedures 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*”.

OECD mendefinisikan *corporate governance* sebagai sekumpulan hubungan antara pihak manajemen perusahaan, *board* dan pemegang saham, dan pihak lain yang mempunyai kepentingan dengan perusahaan. *Corporate governance* juga mensyaratkan adanya struktur, perangkat untuk mencapai tujuan, dan pengawasan atas kinerja. *Corporate governance* yang baik dapat memberikan insentif yang baik bagi *board* dan manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan dan pemegang saham serta harus memfasilitasi pemantauan yang efektif, sehingga mendorong perusahaan untuk menggunakan sumber daya yang lebih

efisien. *Corporate Governance* berfungsi untuk mengatur pembagian tugas, hak dan kewajiban mereka yang berperan terhadap kehidupan perusahaan termasuk para pemegang saham, dewan pengurus, para manajer dan semua anggota, *stakeholder* non pemegang saham.

Menurut Adrian (2014:1) menjelaskan *Good Corporate Governance* 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 *stakeholder* lainnya, berlandaskan peraturan perundang-undangan dengan nilai-nilai etika.”

Adapun pengertian mengenai *Good Corporate Governance* menurut Sukrisno

Agoes (2013: 101), yaitu:

“Tata kelola yang baik sebagai suatu sistem yang mengatur hubungan peran Dewan Komisaris, peran Direksi, pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya. Tata kelola perusahaan yang baik juga disebut sebagai suatu proses yang transparan atas penentuan tujuan perusahaan, pencapaiannya, dan penilaian kinerjanya”.

Dapat disimpulkan dari beberapa penjelasan di atas bahwa *Good Corporate Governance* 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.

2.1.5.2 Unsur-unsur *Good Corporate Governance*

Menurut Ardian (2012:41) *Good Corporate Governance* memiliki unsur-unsur yang berasal dari dalam perusahaan (dan selalu di perlukan diluar perusahaan) yang bisa menjamin berfungsinya *Good Corporate Governance*, yaitu :

1. *Corporate Governance* – Internal Perusahaan

Unsur yang berada di dalam perusahaan dan unsur yang selalu diperlukan di dalam perusahaan dinamakan *corporate Governance*-Internal perusahaan =.

Unsur-unsur yang berasal dalam perusahaan adalah :

- a. Pemegang saham;
- b. Direksi;
- c. Dewan komisaris;
- d. Manajer;
- e. Karyawan/serikat pekerja
- f. Sistem remunerasi berdasarkan kinerja
- g. Komite audit

Unsur-unsur yang berasal dari dalam perusahaan, antara lain meliputi :

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

2. *Corporate Governance* – Eksternal perusahaan

Unsur yang berasal dari perusahaan dan unsur yang diperlukan diluar perusahaan, dinamakan *Corporate Governance*- eksternal perusahaan. Unsur-unsur yang berasal dari luarperusahaan adala :

- a. Kecukupan undnag-undang dan perangkat hukum ;
- b. Investor;

- c. Institusi penyedia informasi;
- d. Akuntan publik
- e. Institusi yang memihak kepentingan publik bukan golongan ;
- f. Pemberi pinjaman;
- g. Lembaga yang mengeahkan legalita;

Unsur-unsur selalu diperlukan diluar perusahaan antara lain meliputi :

- a. Aturan dari code of conduct
- b. Fairness ;
- c. Accountability;
- d. Jaminan hukum

2.1.5.3 Tujuan Good Corporate Governance

Tujuan dari good corporate governance adalah untuk menciptakan nilai tambah bagi semua pihak yang berkepentingan, apabila good corporate governance dalam kepemilikan dapat berjalan dengan baik maka dapat meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas perusahaan.

Menurut *Good Corporate Governance* Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:40) adalah :

1. Tercapainya sasaran yang telah ditetapkan
2. Aktiva perusahaan dijaga dengan baik
3. Perusahaan menjalankan praktik-praktik bisnis yang sehat
4. Kegiatan perusahaan dilakukan dengan transparan

Dengan demikian, penerapan pelaksanaan prinsip GCG secara optimal akan mampu mendorong peningkatan kinerja perusahaan yang ada, dan akan memberikan

nilai tambah bagi semua pihak yang terkait dengan perusahaan. Serta tujuan good corporate governance adalah penerapan sistem GCG yang diharapkan dapat meningkatkan nilai tambah bagi semua pihak berkepentingan (*stakeholders*) dalam jangka panjang dan melindungi para pemegang saham serta pengelola perusahaan atau manajemen perusahaan. Untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kerja serta manajemen organisasi, kemudian peningkatan kualitas hubungan antara stakeholders dengan manajemen perusahaan.

2.1.5.4 Manfaat *Good Corporate Governance*

Good Corporate Governance di perusahaan memiliki peran yang besar dan manfaat yang bisa membawa perubahan positif bagi perusahaan baik dikalangan investor, pemerintah maupun masyarakat umum. Dengan melaksanakan *Good Corporate Governance* menurut Amin Widjaya Tunggal (2012:39) ada beberapa manfaat yang akan diperoleh, antara lain :

1. Meminimalkan agency cost selama ini pemegang saham harus menanggung biaya yang timbul akibat dari penelegasian wewenang kepada manajemen. Biaya-biaya ini bisa berupa kerugian karena manajemen menggunakan sumber daya perusahaan untuk kepentingan pribadi maupun berupa biaya pengawasan yang harus dikeluarkan perusahaan untuk mencegah terjadinya hal tersebut.
2. Meminimalkan *cost of capital* perusahaan yang baik dan sehat akan menciptakan suatu referensi positif bagi para kreditur. Kondisi ini sangat berperan dalam meminimalkan biaya modal yang harus ditanggung bilaperusahaan akan mengajukan pinjaman, selain itu dapat memperkuat kinerja keuangan juga akan membuat produk perusahaan akan menjadi lebih kompetitif.
3. Meningkatkan nilai saham perusahaan, suatu perusahaan yang dikelola secara baik dan dalam kondisi sehat akan menarik minat investor untuk menanamkan modalnya.

4. Mengangkat nilai perusahaan, citra perusahaan merupakan faktor penting yang sangat erat kaitannya dengan kinerja dan keberadaan perusahaan tersebut dimata masyarakat dan khususnya para investor. Citra suatu perusahaan kadang kala akan menelan biaya yang sangat besar dibandingkan dengan keuntungan perusahaan itu sendiri, guna memperbaiki citra tersebut.

Menurut Peraturan Menteri Negara BUMN No. PER-01/MBU/2011 manfaat yang dipetik dengan diterapkannya prinsip-prinsip GCG adalah:

1. Dapat meningkatkan kinerja perusahaan melalui terciptanya proses pengambilan keputusan yang lebih baik, meningkatkan efisiensi operasional perusahaan serta lebih meningkatkan pelayanan kepada pemangku kepentingan.
2. Mempermudah diperolehnya dana pembiayaan yang lebih murah dan tidak rigid (karena faktor kepercayaan) yang pada akhirnya akan meningkatkan nilai perusahaan (*corporate value*).
3. Khusus untuk BUMN yang telah *go public*, dengan terapkannya prinsip-prinsip GCG dapat meningkatkan minat investor untuk membeli saham BUMN tersebut.

Manfaat dari penerapan *good corporate governance* tentunya sangat berpengaruh bagi perusahaan, dimana manfaat GCG ini bukan hanya untuk saat ini tetapi juga dalam jangka panjang dapat menjadi pendukung dari tumbuh kembangnya perusahaan dalam era persaingan global saat ini. Selain bermanfaat meningkatkan citra perusahaan di mata para investor, hal ini tentunya menjadi nilai tambah perusahaan dalam meningkatkan kinerja perusahaan untuk menghadapi persaingan usaha dalam dunia bisnis yang semakin kompetitif.

2.1.5.5 Prinsip-Prinsip *Good Corporate Governance*

Prinsip-prinsip tentang *Good Corporate Governance* ini sudah ada dari beberapa sumber, tetapi pada hakikatnya adalah sama. Menurut Valery G. Kumaat (2011 : 22) dalam bukunya internal audit menyatakan terdapat lima prinsip *good corporate governance*, yaitu:

1. *Transaparancy* (Keterbukaan Informasi)
2. *Accountability* (Akuntabilitas)
3. *Responsibility* (Pertanggungjawaban)
4. *Independency* (Kemandirian)
5. *Fairness* (Kesetaraan dan kewajaran)

Adapun penjelasan mengenai prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* menurut Valery G Kumat sebagai berikut :

1. *Transaparancy* (Keterbukaan Informasi)

Transparansi dapat diartikan sebagai keterbukaan informasi, baik dalam proses pengambilan keputusan maupun dalam pengungkapan informasi material dan relevan mengenai perusahaan. Dalam mewujudkan

transparansi itu sendiri, perusahaan harus menyediakan informasi yang cukup, akurat dan tepat waktu kepada berbagai pihak yang berkepentingan dengan perusahaan tersebut.

Prinsip dapat diwujudkan dengan cara:

1. Mengembangkan sistem akuntansi (accounting system) yang berbasiskan standar akuntansi dan best practices yang menjamin adanya laporan keuangan dan perkembangan yang berkualitas.
2. Mengembangkan informasi teknologi (IT) dan management informasi system (MIS) untuk menjamin adanya pengukuran kinerja yang memadai dan proses pengambilan keputusan yang efektif oleh Dewan Komisaris dan Direksi.

2. *Accountability* (Akuntabilitas)

Accountability adalah kejelasan fungsi, struktur, sistem dan pertanggungjawaban organ perusahaan sehingga pengelolaan perusahaan terlaksana secara efektif. Maksudnya adalah setiap langkah yang diambil manajemen dalam mengelola perusahaan, harus dapat dipertanggungjawabkan.

Prinsip ini bertujuan :

1. Untuk menghindari agency problem karena adanya perbedaan kepentingan pemegang saham dan direksi.

2. Kejelasan fungsi, hak, kewajiban, wewenang, dan tanggung jawab masing-masing antara pemegang saham, dewan komisaris, dan dewan direksi.

3. *Responsibility* (Pertanggungjawaban)

Pertanggungjawaban perusahaan adalah kesesuaian (kepatuhan) didalam pengelolaan perusahaan terhadap prinsip korporasi yang sehat serta peraturan perundangan yang berlaku. Peraturan yang berlaku disini termasuk yang berkaitan dengan masalah pajak, hubungan industrial, perlindungan lingkungan hidup, kesehatan atau keselamatan kerja, standar penggajian, dan persaingan yang sehat.

Prinsip ini dapat diwujudkan dengan cara:

1. Adanya kesadaran bahwa tanggung jawab merupakan konsekuensi logis dari adanya wewenang.
2. Menyadari akan adanya tanggung jawab sosial
3. Menghindari penyalahgunaan kekuasaan

4. *Independency* (Kemandirian)

Independensi merupakan prinsip penting dalam penerapan good corporate governance di Indonesia. Independensi atau kemandirian adalah suatu keadaan dimana perusahaan 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. Independensi sangat penting dalam proses pengambilan keputusan.

5. *Fairness* (Kesetaraan dan kewajaran)

Secara sederhana kesetaraan dan kewajaran bisa didefinisikan sebagai perlakuan yang adil dan setara didalam memenuhi hak-hak stakeholder yang timbul berdasarkan perjanjian serta peraturan perundangan yang berlaku. Fairness juga mencakup adanya kejelasan hak-hak pemodal, sistem hukum dan penegakan peraturan untuk melindungi hak-hak investor khususnya pemegang saham minoritas dari berbagai bentuk kecurangan.

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 pengelolaanya 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.

2.1.6 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Tabel 2.3
Penelitian dan Referensi Terdahulu

No	Nama	Judul Penelitian	Hasil
1	Latifa Agustin (2010)	Analisis factor-faktor yang memperngaruhi efektifitas Audit Internal Dalam Mewujudkan <i>Good Corporate Governance</i>	Variabel kompetensi, idepedensi berpengaruh secara efektifitas audit internal dalam mewujudkan <i>good corporate Governance</i> . Di dalam menjalankan tugasnya audit internal dituntut untuk selalu professional dalam pekerjaanya pada perusahaan serta dapat berperan dalam mewujudkan tata kelola perusahaan yang baik atau <i>good corporate governance</i> . Kehadiran auditor internal diharapkan dapat memastikan bahwa perusahaan telah dijalankan sesuai dengan undang-undang dan peraturan yang berlaku, karena itu diperlukan auditor internal yang memiliki kompetensi yang memadai dan idepedensi agar dapat melakukan pengawasan,

			menegakan peraturan, dan dapat menjadi penengah antara manajemen dan pihak auditor baik itu internal maupun ekstern.
2	Siti Ariyanti Rohmah 2014	Pengaruh Audit Internal dan Budaya Organisasi Terhadap Perwujudan <i>Good Corporate Governance</i>	Berdasarkan hasil pengujian Koefisien Determinasi (KD) menunjukkan bahwa secara parsial audit internal berpengaruh secara signifikan terhadap <i>Good Corporate governance</i> yaitu sebesar 57% sedangkan sisanya 43% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dianalisis dalam penelitian ini. Sedangkan pengujian Koefisien Determinasi (KD) menunjukkan bahwa secara parsial budaya organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap perwujudan <i>Good Corporate Governance</i> yaitu sebesar 55,8% sedangkan sisanya 44,2% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dianalisis dalam penelitian ini. Sedangkan hasil analisis secara simultan audit internal dan budaya organisasi berpengaruh signifikan terhadap perwujudan <i>Good Corporate Governance</i> yaitu sebesar 63.6% sedangkan sisanya 36,4% dipengaruhi oleh factor-faktor lain yang tidak

			dianalisis dalam penelitian ini.
3	Rusman suleman 2012	Pengaruh Pengendalian Internal dan <i>Good Corporate Governance</i> terhadap Pencegahan <i>Fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap Good Corporate Governance. Hal ini menunjukkan bahwa tata kelola pemerintahan yang baik dilakukan dengan menetapkan sistem pengendalian internal dalam setiap aktivitas organisasi dan dapat berjalan dengan efektif jika struktur pengendalian internal dirancang untuk diterapkan secara baik dalam lingkungan organisasi. Dan <i>good corporate governance</i> berpengaruh positif terhadap pencegahan fraud. Hal ini menunjukkan bahwa pencegahan fraud dapat dilakukan dengan mengeliminasi faktor-faktor pendorong terjadinya kecurangan dengan menerapkan prinsip-prinsip <i>good corporate governance</i> yaitu transparansi, akuntabilitas, kewajaran, integritas dan partisipasi.
4	Vicky Dzaky (2014)	Peran Audit dalam upaya mewujudkan <i>Good Corporate Governance</i> .	Audit internal dan <i>good corporate Governance</i> memiliki hubungan yang sangat erat dimana audit internal sebagai orang dalam bagian harus dapat menerapkan tata kelola

			<p>perusahaan yang baik guna mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Keberadaan audit internal sangat penting dalam memastikan terlaksanakannya nilai-nilai etika dalam mencapai good corporate governance sehubungan dengan adanya berbagai macam kasus yang terjadi baik di Indonesia maupun diluar Indonesia. Peran audit internal yang independen akan sangat penting dalam membantu penerapan <i>good corporate governance</i> dalam suatu perusahaan.</p>
5	Ridwan Hafizh (2016)	Pengaruh Audit Internal Terhadap <i>Good Corporate Governance</i>	<p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit internal berpengaruh terhadap <i>good corporate governance</i> adalah sebesar 34,0% dan sisanya sebesar 66% dipengaruhi oleh faktor lain seperti komite audit, pengendalian dan pengawasan internal, kompetensi auditor dan lain-lain.</p>

6	Hanifah (2011)	Pengaruh Struktur Kepemilikan, Budaya Organisasi, Komite Audit, dan Audit Internal Terhadap Good Corporate Governance Dan Implikasinya Pada Kinerja Keuangan BUMN	<p>Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa baik secara parsial atau simultan struktur kepemilikan, budaya organisasi, komite audit, dan audit internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap pelaksanaan good corporate governance kinerja keuangan BUMN. Berpengaruhnya ini mengandung makna jika struktur kepemilikan non pemerintah meningkat, budaya organisasi kuat, komite audit dan audit internal efektif serta pelaksanaan good corporate governance secara bersama-sama saling bersinergi maka dapat meningkatkan kinerja keuangan BUMN. Secara parsial kontribusi terbesar yang dapat mempengaruhi kinerja keuangan BUMN yaitu pelaksanaan GCG dan paling kecil struktur kepemilikan.</p>
---	----------------	---	--

7	Gusnardi (2008)	Pengaruh Komite Audit dan Internal Control terhadap <i>Good Corporate Governance</i>	<p>Penelitian ini menyimpulkan bahwa komite audit dan internal control berpengaruh signifikan terhadap pelaksanaan good corporate governance, dengan baik dan dapat meningkatkan pelaksanaan <i>good corporate governance</i> secara parsial kedua variabel independen, internal control mempunyai pengaruh besar terhadap pelaksanaan good Corporate Governance, sedangkan komite audit pengaruhnya kecil terhadap pelaksanaan good corporate governance. bila kedua variabel ini dapat bersinergi, maka pelaksanaan <i>Good Corporate Governance</i> akan dapat di capai dengan adanya sinergilitas diantara komite audit dan penerapan internal control, pengaruhnya cukup besar terhadap pelaksanaan good corporate governance.</p>
---	-----------------	--	---

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Audit Internal Terhadap *Good Corporate Governance*

Teori yang menghubungkan antara pengaruh Audit Internal terhadap Implementasi *Good Corporate Governance* adalah sebagai berikut:

Menurut Valery G. Kumat (2011: 35) mendefinisikan audit internal sebagai berikut:

“Internal audit adalah agen yang paling “pas” untuk mewujudkan *Internal Control*, *Risk Management* dan *Good Corporate Governance* yang pastinya akan memberi nilai tambah bagi Sumber Daya Manusia dan perusahaan”.

Audit internal menjadi salah satu faktor pendukung dalam keberhasilan dalam menerapkan *Good Corporate governance* juga dikemukakan oleh Mas Ahmad Daniri dalam bukunya yang berjudul *Lead by GCG* (2014:158) yaitu :

“Keberhasilan penerapan GCG juga memiliki persyaratan sendiri. Ada dua faktor yang memegang peranan, faktor eksternal dan internal. Salah satu faktor internalnya adalah terdapatnya sistem audit (pemeriksaan) yang efektif dalam perusahaan untuk menghindari setiap penyimpangan yang mungkin mungkin akan terjadi”.

Menurut tunggal (2012) *good corporate governance* suatu proses suatu 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 *stakeholders* lainnya (seperti pemasok, pelanggan, komunikasi, pemerintah dan lain-lain). Dengan diterapkan audit internal bisa membantu pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memeberikan analisis, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang di audit.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat disimpulkan sementara bahwa adanya keterkaitan audit internal dengan *Good Corporate Governance*. Audit internal membantu organisasi dalam mencapai tujuan, mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan manajemen risiko, jaminan pengendalian serta proses pengaturan dan pengelolaan organisasi.

2.2.2 Pengaruh Pelaksanaan Pengendalian Intern Terhadap *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.

Prinsip-prinsip *good corporate governance* dapat diterapkan dengan baik apabila perusahaan juga memiliki pengendalian intern yang baik (Trimanto S. Wardoyo, Universitas Kristen Maranatah, 2010). Masih menurut Trimanto S. Wardoyo, *good corporate governance* merupakan alat pengendalian intern yang berperan penting untuk mengurangi masalah yang timbul dalam perusahaan karena bermanfaat untuk perbaikan komunikasi, meminimalkan benturan, fokus terhadap strategi utama, serta peningkatan kepuasan pelanggan dan perolehan kepercayaan investor (*stakeholders*).

Menurut (Robert Tampubolon 2005:49) dalam judul buku yang berjudul *Risk and System-Based Internal Auditing* pengaruh pengendalian internal adalah Pengendalian internal merupakan salah satu unsur atau dasar untuk menciptakan *Good Corporate Governance*, selain itu juga sebagai pengawasan aktif yang perlu dimasukkan dalam

struktur organisasi dalam rangka memastikan adanya *check and balance* yang memadai, yaitu adanya sistem pengendalian internal yang kuat. Selain itu juga, *Good Corporate Governanc* merupakan system bagaimana suatu organisasi dikelola dan dikendalikan.

Menurut (Saptapradipta, 2013) pengendalian intern terhadap *good corporate governance* adalah Membangun pengendalian internal yang kuat merupakan kewajiban bagisetiap organisasi yang ingin menerapkan tata kelola yang baik (*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.

Pengaruh pengendalian intern terhadap implementasi *good corporate governance* menurut Inaam M. Al-Zwyalif (2015) adalah bahwa pengendalian intern menunjukkan penguatan untuk tercapainya *good corporate governance*.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal merupakan sistem yang dapat mengatur, mengelola dan mengawasi seluruh kegiatan operasional perusahaan agar berjalan secara efektif dan efesien dalam mencapai tujuan perusahaan. Dengan adanya sistem pengendalian internal yang baik maka akan mewujudkan dan menunjang suatu tata kelola perusahaan yang baik. Jadi Semakin tinggi sistem pengendalain internal, maka akan semakin tinggi pula pelaksanaan *good corporate governance*.

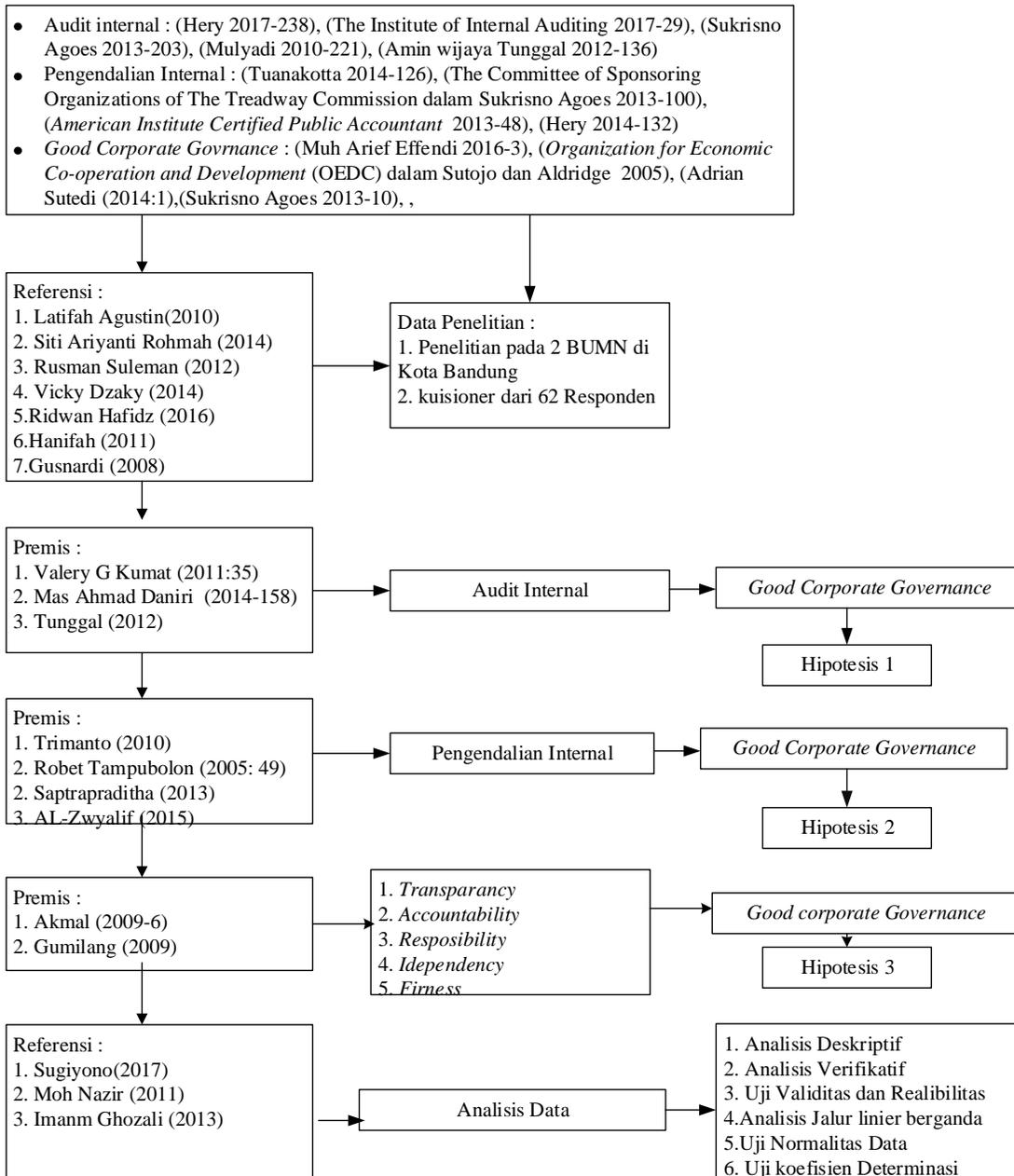
2.2.3 Pengaruh Audit Intenal dan pelaksanaan Pengendalian Internal Terhadap *Good Corporate Governance*

Tercapainya suatu tujuan perusahaan yang baik tidak terlepas dari sistem tata kelola perusahaan dan pengendalian internal. Auditor sebagai bagian internal perusahaan memegang peranan yang penting dalam mewujudkan terciptanya tata kelola perusahaan yang baik. Dalam proses implementasi *good corporate governance* fungsi pengawasan internal yang dilakukan oleh auditor internal merupakan salah satu elemen yang sangat penting untuk mewujudkan prinsip-prinsip *good corporate governance*. Selain itu audit internal berperan sangat strategis dalam membantu manajemen dalam upaya mewujudkan *good corporate governance* kedalam praktek-praktek bisnis manajemen. Hal ini didukung oleh teori agensi dimana dalam teori ini menjelaskan bahwa adanya konflik kepentingan antara pemegang saham (*stakeholder*) sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen.mengatur dan mengendalikan perusahaan yang menciptakan nilai tambah (*value added*) untuk semua stakeholder.

Pengaruh Audit Intenal dan pelaksanaan Pengendalian Internal Terhadap *Good Corporate Governance* menurut (Akmal 2009:6) adalah Setiap kegiatan termasuk kegiatan internal audit muncul sebagai akibat dari desakan kebutuhan. Setiap badan usaha pada umumnya akan berusaha sebaik-baiknya mencapai tujuan yang sebelumnya telah ditetapkan. Untuk mencapai tujuan tersebut, semua kegiatan perlu dikendalikan dengan baik. Alat pengendali yang dimaksud adalah system yang menyeluruh yang disebut sistem pengendalian internal, dimana internal audit merupakan salah satu unsur penting dari padanya.

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.



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

Sugiyono (2017:63) menyatakan bahwa “hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data atau kuisioner.”

Berdasarkan kerangka pemikiran dan penelitian terdahulu, maka penulis menyimpulkan hipotesis sebagai berikut:

- H1: Terdapat pengaruh audit internal terhadap *good corporate governance* (GCG).
- H2: Terdapat pengaruh pengendalian intern terhadap *good corporate governance* (GCG).
- H3: Terdapat pengaruh audit internal dan pengendalian internal terhadap *Good Corporate Governance*.