

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pusaka

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Definisi Auditing

Menurut Arens, Elder dan Beasley (2017:24) *Auditing and Assurance Services* menyatakan bahwa audit adalah:

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.”

Sedangkan audit menurut Sukrisno Agoes (2017:4) adalah

“suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang indenpenden, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat”.

Menurut Mulyadi (2016:8) audit adalah sebagai berikut :

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan, ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, audit adalah pemeriksaan secara objektif

atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut.

Dari beberapa pengertian diatas dapat dikatakan bahwa audit adalah suatu proses sistematis dalam pengumpulan bukti-bukti terhadap suatu informasi guna menghasilkan suatu pengambilan keputusan yang tepat guna meningkatkan kualitas dari kewajaran dari suatu laporan keuangan maupun atas suatu akun. Selain itu, audit juga harus dilakukan oleh orang yang independen dan berkompoten dalam proses mengaudit sehingga memberikan tingkat kepercayaan kepada manajemen mengenai kondisi perusahaan.

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Jenis-jenis auditing menurut Arens et al (2017 : 32) adalah sebagai berikut:

1. Audit Operasional

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, review atau telaah yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain di mana auditor menguasai

2. Audit Ketaatan

Audit ketaatan (*compliance audit*) dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan (*financial statement audit*) dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja karena melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya

Sedangkan menurut Hery (2017: 12) didalam bukunya yang berjudul “Auditing dan Asurans (Pemeriksaan Akuntansi Berbasis Standar Audit Internasional)” menjelaskan jenis-jenis audit sebagai berikut: Audit pada umumnya dapat dikelompokkan menjadi lima jenis yaitu sebagai berikut:

1. Audit Laporan Keuangan

Audit ini dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan klien secara keseluruhan telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Laporan keuangan yang diaudit biasanya meliputi laporan posisi keuangan, laporan laba rugi komprehensif, laporan ekuitas, dan laporan arus kas, termasuk ringkasan kebijakan akuntansi dan informasi penjelasan lainnya.

2. Audit Pengendalian Internal

Audit ini berfungsi untuk memberikan pendapat mengenai efektivitas pengendalian internal yang diterapkan klien. Karena tujuan dan tugas yang ada dalam melaksanakan audit pengendalian internal dan audit laporan keuangan saling terkait, maka standar audit untuk perusahaan publik mengharuskan audit terpadu atas pengendalian internal dan laporan keuangan.

3. Audit Ketaatan

Audit yang dilakukan untuk menentukan sejauh mana aturan, kebijakan, hukum, perjanjian, atau peraturan pemerintah telah ditaati oleh entitas yang diaudit. Sebagai contoh, auditor memeriksa perjanjian yang dibuat dengan banker atau pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan telah mematuhi seluruh persyaratan yang telah ditetapkan dalam perjanjian utang. Contoh lain ialah pemeriksaan pengembalian pajak dalam rangka mematuhi undang-undang pajak.

4. Audit Operasional

Audit ini dilakukan dalam rangka mereview (secara sistematis) sebagian atau seluruh kegiatan organisasi dalam rangka mengevaluasi apakah sumber daya yang tersedia telah digunakan secara efektif dan efisien. Hasil akhir dari audit operasional adalah berupa rekomendasi kepada manajemen terkait perbaikan operasi. Jenis audit ini sering juga disebut sebagai audit kinerja atau audit manajemen.

5. Audit Forensik

Audit ini dilakukan untuk mendeteksi atau mencegah aktivitas kecurangan. Penggunaan auditor untuk melakukan audit forensik telah meningkat secara signifikan dalam beberapa tahun terakhir. Beberapa contoh dimana audit forensik mungkin dilakukan adalah meliputi pemeriksaan dalam hal terjadinya kecurangan bisnis (atau penipuan oleh karyawan), penyidik pidana, perselisihan antara pemegang saham dan manajemen, serta lain sebagainya.

2.1.2 Audit Operasional

2.1.2.1 Definisi Audit Operasional

Menurut Bayangkara (2016:2) pengertian audit operasional sebagai berikut:

“audit operasional merupakan pengevaluasian terhadap efisiensi dan efektivitas operasi perusahaan dalam konteks audit manajemen yang meliputi seluruh pengoperasian internal perusahaan yang harus dipertanggungjawabkan kepada berbagai pihak yang memiliki wewenang

yang lebih tinggi, audit manajemen dirancang secara sistematis untuk mengaudit mulai dari aktivitas hingga program-program yang diselenggarakan, untuk menilai dan melaporkan apakah sumber daya manusia dan dana telah digunakan secara efisien, erta tujuan dari program

Sedangkan menurut Sunyoto (2015:9) pengertian audit operasional adalah:

“Audit operasional disebut sebagai audit manajemen, yaitu kegiatan yang meneliti kembali atau mengkaji ulang hasil operasi pada setiap bagian dalam suatu perusahaan dengan tujuan untuk mengevaluasi efisien dan keefektifitasnya”.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:158) audit operasional adalah:

“Audit operasional adalah 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 efektif, efisien dan ekonomis. “

Sedangkan Menurut Mulyadi (2016:32) adalah:

“Audit operasinal merupakan review secara sistematis dari suatu kegiatan organisasi atau bagian dari padanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu”.

Dari beberapa definisi-definisi dapat disimpulkan bahwa audit operasional adalah suatu proses pemeriksaan yang dilaksanakan untuk mengevaluasi aktivitas, program, dan pengolahan prosedur yang dijalankan apakah sudah sesuai dengan *Standar Operating Procedure* (SOP), serta melaporkan hasilnya kepada pihak manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan yang efektif dan efisien.

2.1.2.2 Tujuan Audit Operasional

Bayangkara (2016:5) tujuan audit operasinal adalah:

“Audit operasional bertujuan untuk mengidentifikasi kegiatan, program, dan aktivitas yang masih memerlukan perbaikan, sehingga rekomendasi yang diberikan nantinya dapat dicapai perbaikan atas pengolahan berbagai program dan aktivitas pada perusahaan tersebut. Audit diarahkan pada

berbagai objek audit yang kemungkinan dapat diperbaiki dimasa yang akan datang, dan juga mencegah kemungkinan terjadinya berbagai resiko kerugian. Adapun maksud dari keduanya dijelaskan sebagai berikut, efisiensi berhubungan dengan bagaimana perusahaan melakukan kegiatan operasinya sehingga dapat tercapai optimalisasi penggunaan sumber daya yang dimiliki. Efektivitas dapat dipahami sebagai tingkat keberhasilan suatu perusahaan untuk mencapai tujuannya”.

2.1.2.3 Manfaat Audit Operasional

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:96) audit operasional dapat memberikan manfaat melalui beberapa cara sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi permasalahan yang timbul, penyebabnya alternatif solusi perbaikannya.
2. Menemukan peluang untuk menekan pemborosan dan efisiensi biaya.
3. Menemukan peluang untuk peningkatan pendapatan.
4. Mengidentifikasi sasaran, tujuan, kebijakan dan prosedur organisasi yang belum ditentukan.
5. Mengidentifikasi kriteria untuk mengukur pencapaian sasaran dan tujuan organisasi
6. Merekomendasikan perbaikan kebijakan, prosedur dan struktur organisasi.
7. Melaksanakan pemeriksaan atas kinerja individu dan unit organisasi.
8. Menelaah ketaatan/kepatuhan terhadap ketentuan hukum, tujuan organisasi, sasaran, kebijakan dan prosedur.
9. Menguji adanya tindakan-tindakan yang tidak diotorisasi, kecurangan, atau ketidaksesuaian lainnya.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa manfaat audit operasional adalah untuk menilai dan mengevaluasi setiap kebijakan dan prosedur mengenai kegiatan yang telah ditetapkan oleh suatu entitas serta mengidentifikasi berbagai bidang yang bermasalah untuk dicari solusi untuk memperbaiki. Hal-hal tersebut membuat kegiatan di suatu entitas menjadi lebih efektif dan efisien

2.1.2.4 Jenis-jenis Audit Operasional

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley (2017: 875) audit operasional memiliki beberapa jenis, diantaranya adalah:

1. Pemeriksaan Operasional Fungsional (*Functional Audit*)

Audit fungsional berkaitan dengan sebuah fungsi atau lebih dalam suatu organisasi. Keunggulan audit fungsional adalah memungkinkan adanya spesialisasi oleh auditor. Auditor-auditor tertentu dalam staf audit internal dapat mengembangkan banyak keahlian dalam suatu bidang, sehingga mereka lebih efisien memakai seluruh waktu mereka untuk memeriksa dalam bidang itu. Kekurangan audit fungsional adalah tidak dievaluasinya fungsi yang saling berkaitan.

2. Pemeriksaan Operasional Organisasional (*Organizational Audit*)

Audit operasional atas suatu organisasi menyangkut keseluruhan unit organisasi, seperti departemen, cabang, atau anak perusahaan. Penekanan dalam suatu audit organisasi adalah seberapa efisien dan efektif fungsi-fungsi saling berinteraksi. Rencana organisasi dan

metode-metode untuk mengoordinasikan aktivitas yang ada, sangat penting dalam audit jenis ini.

3. Pemeriksaan Operasional Penugasan Khusus (*Special Assignment*)

Penugasan audit operasional khusus timbul atas permintaan manajemen. Ada banyak variasi dalam audit jenis ini, misalnya: penentuan penyebab tidak efektifnya sistem TI, penyelidikan kemungkinan fraud dalam suatu divisi dan membuat rekomendasi untuk mengurangi biaya produksi suatu barang.

2.1.2.5 Tahap-tahapan Audit Operasional

Menurut Rob Reider yang dialihbahasakan oleh Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012:171-174) yang dialihbahasakan oleh Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada mengemukakan ada (lima tahapan audit operasional) sebagai berikut:

- Tahap perencanaan (*planning*)

Untuk memperoleh hasil yang lebih baik dari sumber daya audit operasional, auditor harus melakukan identifikasi masalah-masalah penting sehingga dapat menawarkan potensi manfaat yang lebih besar dengan cara survey. Tujuan dari tahapan ini adalah mengumpulkan informasi tentang bidang operasi, mengidentifikasi kemungkinan adanya masalah dalam bidang operasi tersebut, serta sebagai titik awal untuk mengembangkan dasar program kerja audit operasional.

- Tahapan Program Kerja (*work programs*)

Program kerja merupakan dasar pelaksanaan audit operasional dalam masalah efisiensi dan efektivitas juga merupakan kunci keberhasilan

dalam audit operasional. Program kerja audit operasional merupakan suatu rencana kerja agar pelaksanaan audit mencapai hasil terbaik. Program kerja yang bersifat fleksibel dan dapat disesuaikan dengan perubahan kondisi tertentu dapat ditambah atau dikurangi sesuai dengan fakta yang ditemui.

- Tahapan Pelaksanaan Kerja Lapangan (*field work*)

Tahap pelaksanaan kerja lapangan merupakan tahap dimana langkah-langka kerja yang telah ditentukan dalam program kerja dilaksanakan atau direalisasikan. Pada tahap ini, auditor harus mengumpulkan serta menganalisis bukti-bukti atau informasi yang cukup untuk mendukung, menyajikan temuan pemeriksaan.

- Tahap Pengembangan Temuan Audit dan Rekomendasi (*development of findings and recommendations*)

Selama pelaksanaan kerja lapangan auditor mungkin menemukan dan mengidentifikasi kekurangan (*deficiency*) yang secara keseluruhan dapat mempengaruhi jalannya perusahaan. Oleh karena itu, auditor harus mengembangkan unsur-unsur temuan audit untuk meyakinkan manajemen bahwa terdapat kekurangan atau penyimpangan, sehingga dilakukan tindakan korektif sesegera mungkin. Pengembangan temuan bagian ini meliputi hal-hal berikut:

- Tahap (*Reporting*)

Tahap pelaporan merupakan tahap akhir dari kegiatan pemeriksaan. Laporan tersebut bertujuan memberikan informasi yang bermanfaat

dan tepat waktu atas kekurangan yang berpengaruh terhadap kegiatan operasi perusahaan dan merekomendasikan perbaikan. Selain itu laporan pemeriksaan berguna untuk mengkomunikasikan hasil dari pemeriksaan kepada pemimpin.

2.1.3 Pengendalian Internal

2.1.3.1 Definisi Pengendalian Internal

Pengendalian internal menurut Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (1992) adalah suatu proses yang dilakukan oleh manusia (dewan direksi, manajemen, dan pegawai) yang dirancang untuk mencapai tujuan-tujuan yaitu keandalan informasi, ketaatan pada peraturan yang berlaku, dan efisiensi serta efektivitas operasi. Pengendalian intern dalam arti sempit disamakan dengan internal check yang merupakan mekanisme pemeriksaan administrasi. Sedangkan dalam artian luas, pengendalian internal disamakan dengan management control, yaitu suatu sistem yang meliputi semua cara yang digunakan oleh pimpinan perusahaan untuk mengawasi dan mengendalikan perusahaan.

Sedangkan menurut Krismiaji (2015:213) pengendalian internal adalah sebagai berikut:

“Pengendalian internal merupakan suatu proses yang mempengaruhi atau mengarahkan aktivitas sebuah objek, organisasi, atau sistem. Pengendalian internal juga merupakan rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi, dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen antara sebuah tujuan dengan tujuan lainnya yang seringkali bertentangan.”

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:24):

“Pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain dari suatu entitas yang di desain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan berikut ini: (a) efektifitas dan efisiensi operasi, (b) keandalan laporan keuangan, (c) kepatuhan hukum dan peraturan yang berlaku.”

Pengendalian internal menurut COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) (2013:3) yaitu:

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

Berdasarkan uraian pengertian pengendalian internal di atas, jelas bahwa betapa pentingnya peran pengendalian internal dalam mencapai tujuan usaha. Hal ini dapat diketahui bagaimana perusahaan menerapkan sistem yang ada dan sumber daya yang dipekerjakan untuk mendukung tercapainya tujuan yang ada dalam pengertian pengendalian internal.

2.1.3.2 Unsur-unsur Pengendalian Internal

Unsur-unsur Pengendalian Internal menurut Mulyadi (2016:130) ada 4 unsur, yaitu:

- a. Struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab dan wewenang secara tegas.

Struktur organisasi merupakan rerangka pembagian tanggung jawab fungsional kepada unit-unit organisasi yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan pokok perusahaan.

- b. Sistem otorisasi dan prosedur pencatatan.

Dalam organisasi, setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya

transaksi tersebut. Oleh karena itu, dalam organisasi harus dibuat sistem yang mengatur pembagian wewenang untuk otorisasi atas terlaksananya setiap transaksi.

c. Praktik yang sehat.

Pembagian tanggung jawab fungsional dan sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang telah diterapkan tidak akan terlaksana dengan baik jika tidak diciptakan cara-cara untuk menjamin praktik yang sehat dalam pelaksanaannya.

d. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya.

Unsur mutu karyawan merupakan unsur sistem pengendalian internal yang sangat penting. Jika perusahaan memiliki karyawan yang kompeten dan jujur, unsur pengendalian yang lain dapat dikurangi sampai batas yang minimum dan perusahaan tetap mampu menghasilkan pertanggungjawaban keuangan yang dapat diandalkan.

2.1.3.3 Tujuan Pengendalian internal

Pengendalian internal yang dilakukan oleh suatu perusahaan untuk mendorong daya efisiensi dan efektivitas kinerja perusahaan. Adapun tujuan pengendalian internal, menurut Azhar Susanto (2013:88) adalah sebagai berikut:

“Tujuan pengendalian internal yaitu untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan dari setiap aktivitas bisnis akan dicapai; untuk mengurangi resiko yang akan dihadapi perusahaan karena kejahatan, bahaya atau kerugian yang disebabkan oleh penipuan, kecurangan, penyelewengan dan penggelapan; untuk memberikan jaminan yang meyakinkan dan dapat dipercaya bahwa semua tanggung jawab hukum telah dipenuhi.”

COSO (2013:3) dalam framework terbarunya menyatakan mengenai tujuantujuan pengendalian internal 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 Objective—These pertain to adherence to laws and regulations to which the entity is subject*

Berdasarkan konsep COSO, bahwa pengendalian internal ditujukan untuk mencapai tiga kategori tujuan yang memungkinkan organisasi untuk fokus pada aspek pengendalian internal yang berbeda, yang mencakup tujuan-tujuan operasi, tujuan-tujuan pelaporan, dan tujuan-tujuan ketaatan.

Tujuan-tujuan operasi berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk tujuan kinerja operasional dan keuangan, dan untuk menjaga aset dari kerugian. Tujuan-tujuan pelaporan berkaitan dengan kepentingan pelaporan keuangan baik untuk kalangan internal maupun eksternal yang memenuhi kriteria andal, tepat waktu, transparan dan persyaratan-persyaratan lain yang ditetapkan oleh pemerintah, pembuatan-pembuatan standar yang diakui,

ataupun kebijakan-kebijakan entitas. Sementara itu, tujuan-tujuan ketaatan berkaitan dengan ketaatan terhadap hukum dan peraturan dengan nama entitas merupakan subjeknya.

Tujuan-tujuan pengendalian internal dalam versi ICIF COSO tahun 2013 ini pada dasarnya relatif sama dengan yang dikemukakan pada tahun 1992, namun tujuan-tujuan tersebut mengalami perluasan, misalnya pada tujuan-tujuan operasi yang tidak hanya mencakup kinerja keuangan dan pengamanan aset saja, tetapi juga operasi perusahaan atau entitas secara keseluruhan.

2.1.3.4 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. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)
2. Penilaian Risiko (*Risk Assesment*)
3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)
4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)
5. Aktivitas Pemantauan (*Monitoring Activities*)

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

A. Lingkungan Pengendalian (*Contorl 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 oversight 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; dan
5. Ketegasan mengenai tolak ukur kinerja, insetif, 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 authorites 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 individuuals 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 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.

B. 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 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 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 penilaian 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 mempertimbangkan potensi penipuan dalam menilai risiko terhadap pencapaian tujuan.
4. Organisasi mengidentifikasi dan menilai perubahan yang signifikan dapat mempengaruhi sistem pengendalian internal.

Selanjutnya, Amin Widjaja (2013:18) menyebutkan bahwa penilaian risiko manajemen harus mencakup pertimbangan khusus terhadap risiko yang dapat timbul dari perubahan keadaan, seperti:

1. Perubahan dalam lingkungan operasi.
2. Personil yang baru.
3. Sistem informasi yang baru atau berubah.
4. Pertumbuhan yang cepat.
5. Teknologi baru
6. Lini, produk, atau aktivitas yang baru.
7. Restrukturisasi korporat.
8. Operasi luar negeri.
9. Pengumuman/pernyataan akuntansi.

Mengadopsi prinsi-prinsip akuntansi yang baru atau prinsip-prinsip akuntansi yang berubah dapat mempengaruhi risiko yang tersangkut dalam penyiapan laporan keuangan.

C. 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.

Menurut Azhar Susanto (2013:99) jenis pengendalian aktivitas diantaranya yaitu:

1. Prosedur otorisasi
2. Mengamankan aset dan catatannya
3. Pemisahan fungsi
4. Catatan dan dokumentasi yang memadai.

Jenis pengendalian aktivitas diatas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Prosedur otorisasi Prosedur ini dibuat untuk memeberikan otorisasi (kewenangan) kepada karyawan untuk melakukan aktivitas tertentu dalam suatu transaksi. Prosedur otorisasi sangat tergantung kepada b otorisasi apa yang akan dilakukan. Ada dua macam otorisasi yang diberikan oleh manajemen, yaitu: Otorisasi umum, berkaitan dengan transaksi secara keseluruhan.
 - a. Otorisasi umum menggambarkan kondisi dimana karyawan mengawali, mencatat, memproses satu jenis transaksi. Ketika kondisi tertentu terpenuhi karyawan diberi otorisasi (wewenang)

untuk melakukan transaksi tanpa terlebih dahulu harus berkonsultasi.

- b. Otorisasi khusus, diterapkan hanya kepada jenis transaksi tertentu. Manajemen umumnya memerlukan otorisasi khusus untuk transaksi yang jumlahnya besar atau transaksi yang berpotensi menimbulkan penyelewengan. Sebelum karyawan mengawali transaksi tertentu yang telah ditentukan, karyawan harus berkonsultasi dulu kepada manajemen untuk memperoleh persetujuan melakukan transaksi.
2. Mengamankan aset dan catatannya Pengamanan aset dan catatannya ini meliputi keamanan fisik dan kepastian tanggung jawab.
 - a. Keamanan fisik
 - b. Menerapkan prosedur tertentu untuk memberikan keamanan secara fisik pada persediaan, uang tunai, tanah, gedung-gedung, peralatan, dan catatan yang berkaitan dengan aset.
 - c. Kepastian tanggung jawab
Manajemen memberi tanggung jawab untuk melindungi aset dan data tertentu kepada karyawan. Jika terjadi suatu penyimpangan manajemen akan meminta karyawan tersebut untuk bertanggung jawab.
 3. Pemisahan fungsi
Manajemen dalam memberikan wewenang dan tanggung jawab kepada karyawan harus menunjukkan adanya pemisahan yang jelas

antara wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada seseorang dan kepada orang lain. Pemisahan ini akan mengurangi kesempatan kepada karyawan untuk melakukan hal-hal yang merugikan perusahaan selama melaksanakan tugasnya. Tugas yang diberikan kepada karyawan dalam bentuk otorisasi melakukan transaksi, mencatat transaksi, dan memelihara posisi aset.

4. Catatan dan dokumentasi yang memadai

Manajemen harus mengharuskan penggunaan dokumen dan catatan akuntansi untuk menjamin setiap peristiwa atau transaksi akuntansi yang terjadi telah dicatat dengan tepat.

D. 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 tujuantujuannya. Informasi yang diperlukan manajemen adalah informasi yang benar dan berkualitas baik yang berasal dari sumber internal maupun eksternal dan informasi digunakan untuk mendukung fungsi komponenkomponen 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.

E. Aktivitas Pemantauan (Monitoring Activities)

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

“Ongoing evaluations, separate evaluations, or some 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,

lembagalembaga pembuat standar yang diakui atau manajemen dan dewan direksi, dan kekurangan-kekurangan yang dikomunikasikan kepada manajemen dan dewan direksi.

Aktivitas 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 Indikator Pengendalian Internal

Menurut Mulyadi (2016:164) menyatakan bahwa ada 4 indikator pengendalian internal, yaitu sebagai berikut:

1. Struktur Organisasi.
2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan.
3. Praktik yang sehat.
4. Karyawan yang sesuai dengan tanggung jawabnya.

Adapun penjelasan mengenai uraian di atas adalah sebagai berikut:

1. Struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas yang merupakan kerangka pembagian tanggung jawab

- fungsi ke unit-unit organisasi yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan pokok perusahaan.
2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap aset, utang, pendapatan, dan beban. Dalam organisasi, setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut.
 3. Praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap unit organisasi. Pembagian tanggung jawab fungsional dan sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang telah ditetapkan tidak akan terlaksana dengan baik jika tidak diciptakan cara-cara untuk menjamin praktik yang sehat dalam pelaksanaannya.
 4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya. Bagaimana pun baiknya struktur organisasi, sistem otorisasi dan prosedur pencatatan, serta berbagai cara yang diciptakan untuk mendorong praktik yang sehat, semuanya sangat bergantung kepada manusia yang melaksanakannya.

Sedangkan, menurut R.A. Supriyono (2018:160) terdapat 5 indikator pengendalian internal, yaitu sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian.
2. Penilaian Risiko.
3. Aktivitas Pengendalian.
4. Informasi dan Komunikasi.

5. Aktivitas Pemantauan.

Adapun penjelasan mengenai uraian di atas adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personal organisasi tentang pengendalian serta landasan untuk semua komponen pengendalian intern yang membentuk disiplin dan struktur.
2. Suatu peristiwa yang mempengaruhi pencapaian tujuan entitas, dan risiko terhadap pencapaian seluruh tujuan dari entitas di anggap relatif terhadap toleransi risiko yang ditetapkan.
3. 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.
4. 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.
5. 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.

2.1.3.5 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.

Keterbatasan bawaan yang melekat dalam setiap pengendalian intern sebagaimana dikemukakan oleh Amin Widjaja (2013:26) yaitu:

1. Manajemen mengesampingkan pengendalian intern, pengendalian suatu entitas mungkin dikesampingkan oleh manajemen.
2. Kesalahan yang tidak disengaja oleh personil, sistem pengendalian intern hanya efektif apabila personil yang menerapkan dan melaksanakan pengendalian juga efektif.
3. Kolusi, efektivitas pemisahan fungsi terletak pada pelaksanaan individual sendiri atas tugas-tugas yang diberikan kepada mereka atau pelaksanaan pekerjaan seseorang diperiksa oleh orang lain. Sering terdapat suatu resiko bahwa kolusi antara individual akan merusak efektivitas pemisahaan tugas.

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 (*Collusion*)

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 penjelasan pengertian dari para ahli tersebut dapat disimpulkan bahwa yang menjadi keterbatasan pengendalian internal adalah kebijakan dan prosedur yang telah diterapkan perusahaan diabaikan oleh manajemen sehingga menimbulkan kelalaian dan kesalahan dalam pertimbangan yang mengakibatkan gangguan atau kolusi dan juga biaya yang dikeluarkan untuk penerapan pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaat yang diterima.

2.1.4 Efektifitas dan Efektifitas Pelayanan Kesehatan

2.1.4.1 Efektifitas

Menurut Mardiasmo (2017: 134) efektifitas adalah:

“Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya pencapaian tujuan suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi mencapai tujuan maka organisasi tersebut telah berjalan dengan efektif. Indikator efektifitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak (*outcome*) dari keluaran (*Output*) program dalam mencapai tujuan program. Semakin besar kontribusi output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi.”

Sedangkan menurut Beni (2016: 69) efektifitas adalah:

“Efektivitas adalah hubungan antara output dan tujuan atau dapat juga dikatakan merupakan ukuran seberapa jauh tingkat output, kebijakan dan prosedur dari organisasi. Efektivitas juga berhubungan dengan derajat keberhasilan suatu operasi pada sektor public sehingga suatu kegiatan dikatakan efektif jika kegiatan tersebut mempunyai pengaruh besar terhadap kemampuan menyediakan pelayanan masyarakat yang merupakan sasaran yang telah ditentukan.”

Dari pengertian di atas efektifitas dapat disimpulkan sebagai suatu ukuran yang menyatakan seberapa jauh target (kuantitas, kualitas dan waktu) yang telah dicapai oleh manajemen, yang mana target tersebut sudah ditentukan terlebih dahulu.

2.1.4.2 Pengukuran Efektifitas

Menurut Gibson, dalam Tangkilisan (2005:65) efektifitas organisasi dapat diukur sebagai berikut:

1. Kejelasan tujuan yang hendak dicapai
2. Kejelasan strategi pencapaian tujuan
3. Proses analisis dan perumusan kebijakan yang mantap

4. Perencanaan yang matang
5. Penyusunan program yang tepat
6. Tersedianya sarana dan prasarana
7. Sistem pengawasan dan pengendalian yang bersifat mendidik

Agar lebih jelas, berikut ini akan dijelaskan tujuh pengukuran efektivitas tersebut:

- a. Kejelasan tujuan yang hendak dicapai, hal ini dimaksudkan supaya karyawan dalam pelaksanaan tugas mencapai sasaran yang terarah dan tujuan organisasi dapat tercapai.
- b. Kejelasan strategi pencapaian tujuan, telah diketahui bahwa strategi adalah “pada jalan” yang diikuti dalam melakukan berbagai upaya dalam mencapai sasaran-sasaran yang ditentukan agar para implementer tidak tersesat dalam pencapaian tujuan organisasi.
- c. Proses analisis dan perumusan kebijakan yang mantap, berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai dan strategi yang telah ditetapkan artinya kebijakan harus mampu menjembatani tujuan-tujuan dengan usaha-usaha pelaksanaan kegiatan operasional.
- d. Perencanaan yang matang, pada hakekatnya berarti memutuskan sekarang apa yang dikerjakan oleh organisasi dimasa depan.
- e. Penyusunan program yang tepat suatu rencana yang baik masih perlu dijabarkan dalam program-program pelaksanaan yang tepat sebab apabila tidak, para pelaksana akan kurang memiliki pedoman bertindak dan bekerja.

- f. Tersedianya sarana dan prasarana kerja, salah satu indikator efektivitas organisasi adalah kemampuan bekerja secara produktif. Dengan sarana dan prasarana yang tersedia dan mungkin disediakan oleh organisasi.
- g. Sistem pengawasan dan pengendalian yang bersifat mendidik mengingatkan sifat manusia yang tidak sempurna maka efektivitas organisasi menuntut terdapatnya sistem pengawasan dan pengendalian.

2.1.4.3 Konsep Kualitas Jasa Pelayanan

1. Definisi Kualitas Jasa

Menurut Arianto (2018:83) kualitas Pelayanan dapat diartikan sebagai berfokus pada memenuhi kebutuhan dan persyaratan, serta pada ketepatan waktu untuk memenuhi harapan pelanggan. Kualitas Pelayanan berlaku untuk semua jenis layanan yang disediakan oleh perusahaan saat klien berada di perusahaan.

2. Pelayanan Publik

Agar suatu rumah sakit dapat memberikan pelayanan publik yang memuaskan bagi pengguna jasa, maka pelaksanaan pelayanan harus memenuhi asas-asas pelayanan.

Menurut Moenir (2015:26) Pelayanan Publik/Umum adalah:

“Bahwa pelayanan umum adalah kegiatan yang dilakukan oleh seseorang atau sekelompok orang dengan landasan faktor melalui sistem, prosedur dan metode tertentu dalam rangka usaha memenuhi kepentingan orang lain sesuai haknya. Hakikatnya pelayanan publik adalah pemberian pelayanan prima kepada masyarakat yang merupakan perwujudan kewajiban aparatur pemerintah sebagai abdi masyarakat.”

Sedangkan menurut Hayat (2017:22)

“Pelayanan public merupakan melayani secara keseluruhan aspek pelayanan dasar yang dibutuhkan oleh Masyarakat untuk dipenuhi sesuai dengan ketentuannya”

Sedangkan menurut Mukarom dan Laksana, (2016:41) mengatakan bahwa:

“Pelayanan Publik adalah pemberian layanan (melayani) keperluan orang atau Masyarakat yang mempunyai kepentingan pada organisasi sesuai dengan aturan pokok dan tata cara yang telah ditetapkan”.

Dari berbagai pendapat tentang pengertian pelayanan publik di atas maka dapat mengambil kesimpulan bahwa pengertian pelayanan publik adalah suatu kegiatan melayani yang dilaksanakan secara profesional, berkualitas, dan memiliki pelayanan secara positif yang mampu membantu memenuhi kebutuhan masyarakat sesuai dengan ketentuan pemerintah. Dengan adanya pelayanan secara otomatis ada interaksi antara masyarakat dengan pegawai yang bersangkutan pada suatu organisasi.

2.1.4.4 Definisi Efektifitas Pelayan Kesehatan

Kesehatan merupakan hal yang penting bagi manusia. Dengan adanya Kesehatan, manusia dapat menjalankan segala aktifitas. Menjaga kesehatan diri dapat dilakukan dengan tetap menjaga kebersihan lingkungan agar tidak timbul penyakit yang dapat menyerang. Selain itu, pemerintah telah memberikan pelayanan kesehatan. Pelayanan kesehatan ini sangat dibutuhkan oleh masyarakat yang terserang penyakit.

Undang-Undang No. 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan:

“Kesehatan adalah keadaan sehat, baik secara fisik, mental, spritual maupun sosial yang memungkinkan setiap orang untuk hidup produktif secara sosial dan ekonomi.”

Menurut Undang-Undang No.36 Pasal 1 ayat 4 Tahun 2009 tentang

Kesehatan:

“Pelayanan Kesehatan adalah upaya kesehatan atau setiap kegiatan dan/atau serangkaian kegiatan yang dilakukan secara terpadu, terintegrasi dan berkesinambungan untuk memelihara dan meningkatkan derajat kesehatan masyarakat dalam bentuk pencegahan penyakit, peningkatan kesehatan, pengobatan penyakit, dan pemulihan kesehatan oleh pemerintah dan/atau masyarakat.”

Menurut Azhar (1994:42) Pelayanan Kesehatan adalah:

“Pelayanan kesehatan adalah upaya yang dilakukan oleh suatu organisasi baik secara sendiri atau bersama-sama untuk memelihara dan meningkatkan kesehatan, mencegah dan menyembuhkan penyakit serta memulihkan perseorangan, kelompok dan ataupun masyarakat”.

2.1.4.5 Tujuan dari Jenis Pelayanan Kesehatan

Menurut Undang-Undang Kesehatan Nomor 36 Tahun 2009 pasal 1 Ayat 12-15, dan pasal 1-3 menjelaskan mengenai beberapa jenis pelayanan kesehatan yaitu:

- a. **Pelayanan Kesehatan Promotif**
Adalah suatu kegiatan dan/atau serangkaian kegiatan pelayanan kesehatan yang lebih mengutamakan kegiatan yang bersifat promosi kesehatan.
- b. **Pelayanan Kesehatan Preventif**
Pelayanan kesehatan preventif adalah suatu kegiatan pencegahan terhadap suatu masalah kesehatan/penyakit.

c. Pelayanan Kesehatan Kuratif

Pelayanan kesehatan kuratif adalah suatu kegiatan dan/atau serangkaian kegiatan pengobatan yang ditujukan untuk penyembuhan penyakit, pengurangan penderitaan akibat penyakit, pengendalian penyakit, atau pengendalian kecacatan agar kualitas penderita dapat terjaga seoptimal mungkin.

d. Pelayanan Kesehatan Rehabilitatif

Pelayanan kesehatan rehabilitatif adalah kegiatan dan/atau serangkaian kegiatan untuk mengembalikan bekas penderita ke dalam masyarakat sehingga dapat berfungsi lagi sebagai anggota masyarakat yang berguna untuk dirinya dan masyarakat semaksimal mungkin sesuai dengan kemampuannya.

e. Pelayanan Kesehatan Perseorangan

Pelayanan kesehatan perseorangan ditujukan untuk menyembuhkan penyakit dan memulihkan kesehatan perseorangan dan keluarga.

f. Pelayanan Kesehatan Masyarakat

Pelayanan kesehatan masyarakat ditujukan untuk memelihara dan meningkatkan kesehatan serta mencegah penyakit suatu kelompok dan masyarakat.

g. Pelaksanaan pelayanan Kesehatan

harus mendahulukan pertolongan keselamatan nyawa pasien dibanding kepentingan lainnya.

2.1.5 Badan Layanan Umum Daerah

2.1.5.1 Pengertian Badan Layanan Umum Daerah

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) merupakan satuan kerja perangkat daerah dan berstatus hukum tidak terpisah dengan pemerintah daerah. BLUD dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang, jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan. BLUD dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas (Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 61 Tahun 2007). Jadi dapat diartikan bahwa BLUD merupakan lembaga di pemerintah daerah yang memberikan pelayanan kepada masyarakat dan dalam operasionalnya sebagian dari dana APBD dan sebagian dari pendapatan jasa layanan yang diberikan, sifatnya tidak semata mata mencari keuntungan.

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 79 Tahun 2018 menyatakan, bahwa Badan Layanan Umum Daerah merupakan sistem yang diterapkan oleh unit pelaksana teknis dinas atau badan daerah dalam pelayanan kepada masyarakat yang mempunyai fleksibilitas dalam pola pengelolaan keuangan sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan daerah pada umumnya. Fleksibilitas merupakan keleluasaan dalam mengelola keuangan dengan menerapkan praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan layanan kepada masyarakat dalam rangka mamajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Praktik bisnis yang sehat dapat diartikan bahwa dalam

penyelenggaraanya didasarkan pada kaidah-kaidah manajemen yang baik dengan cara pemberian layanan yang bermutu, berkesinambungan dan berdaya saing.

2.1.5.2 Tujuan dan Asas Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)

Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 Pasal 2, ayat 1 menetapkan, bahwa:

“BLUD bertujuan untuk memberikan layanan umum secara efektif, efisien, ekonomis, transparan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatuhan dan manfaat sejalan dengan praktek bisnis yang sehat, untuk membantu pencapaian tujuan pemerintah daerah yang pengelolaannya dilakukan berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh kepala daerah”.

Sedangkan asas BLUD menurut PP No. 23 tahun 2005 adalah:

1. BLU beroperasi sebagai perangkat kerja pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum yang pengelolaannya berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh instansi induk yang bersangkutan.
2. BLUD merupakan bagian dari perangkat daerah yang dibentuk untuk membantu pencapaian tujuan pemerintah daerah, dengan status hukum tidak terpisah dari pemerintah daerah.
3. Kepala daerah bertanggung jawab atas pelaksanaan kebijakan penyelenggaraan pelayanan umum yang didelegasikan kepala BLUD terutama pada aspek manfaat yang dihasilkan.

4. Pejabat pengelola BLUD bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan pemberian layanan umum yang didelegasikan oleh kepala daerah.
5. Dalam pelaksanaan kegiatan, BLUD harus mengutamakan efektivitas dan efisiensi serta kualitas pelayanan umum kepada masyarakat tanpa mengutamakan pencarian keuntungan.
6. Rencana kerja dan anggaran serta laporan dan kinerja BLUD disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja pemerintah.
7. Dalam menyelenggarakan dan meningkatkan layanan kepada masyarakat, BLUD diberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangannya.

2.1.5.3 Karakteristik Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)

Menurut PP No. 23 tahun 2005 BLUD memiliki karakteristik tertentu yang membedakan dengan instansi pemerintah lainnya, yakni:

1. Berkedudukan sebagai lembaga pemerintahan yang tidak terpisahkan dari kekayaan negara, sesuai dengan asas BLUD tentang pola pengelolaan badan layanan umum yang merupakan bagian dari perangkat pencapaian tujuan kementerian negara/Lembaga/pemerintah daerah.
2. Menghasilkan barang dan jasa yang diperlukan masyarakat.
3. Tidak bertujuan mencari keuntungan atau laba

4. Dikelola secara otonom dengan prinsip efisiensi dan produktivitas. BLUD dalam pemberian layanan umum yang pengelolaannya berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh instansi induk yang bersangkutan.
5. Rencana kerja, anggaran, dan pertanggungjawaban dikonsolidasikan pada instansi induk yaitu rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja sehingga BLUD disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari pemerintah daerah.
6. Penerimaan baik pendapatan umum maupun sumbangan dapat digunakan secara langsung sesuai dengan PP No. 23 Tahun 2005 pasal 14 ayat 2 yang berbunyi pendapatan yang diperoleh dari jasa layanan yang diberikan kepada masyarakat dan hibah tidak terkait dan yang diperoleh dari masyarakat atau badan lain merupakan pendapatan operasional BLUD.
7. Pegawai terdiri dari PNS dan Non-PNS berdasar pada tata kelola kepegawaian BLUD yang mana pejabat pengelola pegawai BLUD dapat terdiri dari Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan dari tenaga profesional (NonPNS) dapat dipekerjakan secara tetap atau berdasarkan kontrak.
8. BLUD bukan merupakan subjek pajak daerah maupun negara.

2.1.5.4 Macam-Macam Badan Pelayanan Umum Daerah (BLUD)

Berdasarkan PP No. 23 tahun 2005 Terdapat beberapa macam BLUD, antara lain: Rumah Sakit umum Pusat dan Rumah Sakit Umum Daerah. Rumah sakit merupakan instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan

kegiatan didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Selain rumah sakit macam BLUD lainnya adalah lembaga pendidikan merupakan suatu wadah dimana proses pendidikan berlangsung yang dilaksanakan dengan tujuan untuk mengubah tingkah laku seseorang ke arah yang lebih baik melalui sebuah interaksi dengan lingkungan sekitar serta menambah wawasan dan pengetahuan yang didapat.

Akan tetapi tidak semua lembaga pendidikan termasuk dalam jenis badan layanan umum daerah apabila sudah memenuhi persyaratan yang sudah di nyatakan pada Peraturan menteri Dalam Negeri No. 61 Tahun 2007 bahwa suatu instansi dapat ditetapkan sebagai BLUD harus memenuhi persyaratan baik berupa persyaratan substantif, teknis dan administratif. Persyaratan substantif dimaksudkan apabila tugas dan fungsi SKPD atau unit kerja bersiat operasional dalam menyelenggarakan pelayanan umum yang menghasilkan semi barang atau jasa publik. Persyaratan teknis yaitu memiliki potensi untuk meningkatkan penyelenggaraan pelayanan secara efektif, efisien, dan produktif serta memiliki spesifikasi teknis yang terkait langsung dengan layanan umum kepada masyarakat. Sedangkan untuk persyaratan administratif harus membuat dokumen berupa surat pernyataan kesanggupan untuk meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan, dan manfaat bagi masyarakat, pola tata kelola, rencana strategis bisnis. Jenis BLUD lainnya yaitu pelayanan lisensi dan penyiaran.

2.2 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran adalah dasar pemikiran atau model konseptual yang digunakan dalam sebuah penelitian. Kerangka pemikiran ini merupakan sintesis dari fakta-fakta, teori, observasi, dan kajian kepustakaan yang akan menjadi dasar

dalam kegiatan penelitian atau penulisan karya tulis ilmiah (Kharisma, D. B., 2021). Kerangka pemikiran membantu peneliti atau penulis dalam mengorganisasi ide-ide, menghubungkan konsep-konsep, dan memberikan alur logika sistematis dalam penelitian atau penulisan. Dalam penelitian, kerangka pemikiran berfungsi untuk memberikan arah dan fokus pada penelitian, serta membantu peneliti dalam merumuskan hipotesis dan tujuan penelitian (Muzjahid, M. A., 2014).

2.2.1 Pengaruh Audit Operasional Terhadap Efektivitas Pelayanan

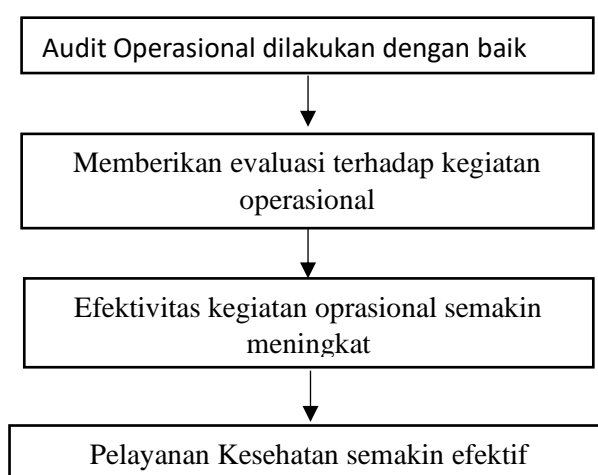
Kesehatan

Audit operasional merupakan sebuah tahapan evaluasi terhadap kegiatan operasional perusahaan untuk melihat tingkat efektivitas kegiatan operasional perusahaan (Sukrisno Agoes, 2012:11). Hal ini dapat berlaku pula di dalam kegiatan operasional rumah sakit. Salah satu kegiatan operasional rumah sakit adalah pelayanan kesehatan.

Merujuk pada jurnal (Sotya Roes Piyajeng dan Sigit Arie Wibowo 2017) Audit operasional adalah suatu kegiatan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi operasional perusahaan. Output dari audit operasional adalah rekomendasi yang akan diberikan kepada manajemen untuk perbaikan operasional perusahaan.

Dengan demikian apabila audit operasional diterapkan dengan baik maka memberikan evaluasi terhadap kegiatan operasional perusahaan untuk melihat tingkat efektivitas kegiatan operasional perusahaan. Sehingga menghasilkan rekomendasi yang akan diberikan kepada manajemen untuk perbaikan operasional perusahaan. Maka hal ini dapat meningkatkan efektivitas operasional perusahaan semakin meningkat, sehingga efektivitas pelayanan kesehatan semakin baik.

Penelitian yang dilakukan oleh (Sotya Roes Piyajeng dan Sigit Arie Wibowo 2017), menyatakan bahwa audit operasional dapat berdampak positif terhadap efektivitas pelayanan kesehatan. Berikut kerangka pemikiran pengaruh audit operasional terhadap efektivitas pelayanan kesehatan.



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Audit Oprasional

2.2.2 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Efektivitas Pelayanan

Kesehatan

Pengendalian internal merupakan suatu cara untuk mengawasi, mengarahkan, dan mengukur sumber daya dari suatu organisasi, serta berperan penting dalam pencegahan terjadinya penggelapan (*fraud*) (Pattiasina, 2014: 60). Pengendalian internal terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dipergunakan dalam mencapai target dan menjamin ataumenyediakan informasi keuangan yang handal, sertamenjamin ditaatinya hukum dan peraturan yang berlaku. Pengendalian internal merupakan proses dan prosedur yang dijalankan untuk menyediakan jaminan yang memadai bahwa tujuan pengendalian telah dipenuhi (Romney, 2014: 226).

Pengendalian internal juga suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain suatu entitas, yang dirancang yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan dan kepatuhan. (COSO 2013:3)

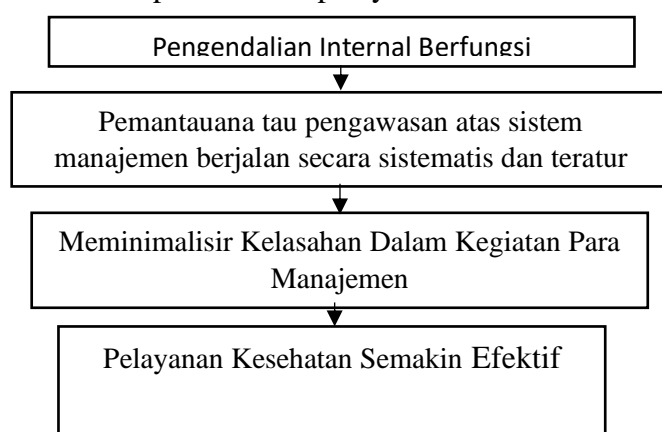
Menurut (Widya dan Fefri 2020) dalam penelitiannya menunjukkan pengendalian internal memiliki lima komponen penting yaitu, lingkungan pengendalian, aktivitas pengendalian, penaksiran resiko, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Dengan adanya pemantauan dan aktivitas pengendalian oleh manajemen rumah sakit, maka akan meminimalisir kesalahan-kesalahan dalam pelaksanaan pelayanan kesehatan, yang dapat menyebabkan ketidak efektifan fungsi pelayanan kesehatan.

Berdasarkan uraian diatas maka dapat diketahui bahwa pengendalian internal yang berfungsi dengan baik, maka pemantauan atau pengawasan atas sistem manajemen perusahaan berjalan secara sistematis dan teratur sesuai dengan standar yang ditetapkan, pemantauan tersebut untuk meminimalisir kesalahan dalam kegiatan para manajemen. Dengan adanya pemantauan yang dapat meminimalisir kesalahan dalam kegiatan para manajemen, maka dapat meningkatkan efektivitas pelayanan oleh manajemen.

Penelitian terdahulu (Sotya Roes Piyajeng dan Sigit Arie Wibowo 2017), mengatakan pelayanan kesehatan pada rumah sakit termasuk dalam kegiatan operasional yang dijalankan rumah sakit. Jika rumah sakit menerapkan pengendalian internal maka pelayanan kesehatan pada rumah sakit akan menjadi

efektif dan efisien sesuai dengan tujuan dari diadakanya sistem pengendalian internal.

Penelitian yang dilakukan oleh (Sotya Roes Piyajeng dan Sigit Arie Wibowo 2017), menyatakan bahwa pengendalian internal dapat berdampak positif terhadap tingkat efektivitas pelayanan kesehatan. Kerangka pemikiran pengaruh pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan.



Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran pengendalian

2.2.3 Pengaruh Audit Operasional dan Pengendaian Internal Terhadap Efektivitas Pelayanan Kesehatan

Audit operasional dan pengendalian internal membantu meningkatkan transparansi dan akuntabilitas di dalam lembaga pelayanan kesehatan. Dengan mengaudit proses operasional dan menerapkan pengendalian internal yang ketat, lembaga dapat memastikan bahwa sumber daya yang digunakan secara tepat, peraturan diikuti, dan tujuan pelayanan kesehatan dicapai dengan efektif. Audit operasional dan pengendalian internal dapat membantu mengidentifikasi kelemahan dalam sistem pelayanan kesehatan. Dengan melakukan audit, lembaga

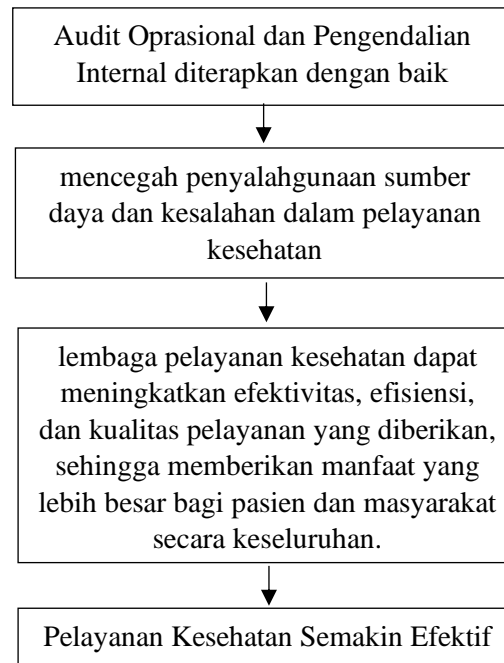
dapat menemukan celah atau proses yang tidak efisien dalam penyediaan pelayanan, seperti lambatnya respons terhadap pasien, peningkatan biaya yang tidak perlu, atau kurangnya penggunaan sumber daya dengan optimal. Pengendalian internal yang baik juga dapat mengidentifikasi risiko operasional dan memberikan rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan tersebut. Audit operasional dan pengendalian internal yang baik dapat meningkatkan kualitas pelayanan kesehatan. Dengan mengevaluasi prosedur operasional, mengukur kepatuhan terhadap standar kualitas, dan menerapkan pengendalian yang efektif, lembaga dapat mengidentifikasi area di mana perbaikan diperlukan. Dengan melakukan perbaikan tersebut, pelayanan kesehatan dapat ditingkatkan dalam hal akurasi diagnosis, pengobatan yang tepat, perawatan yang efisien, dan kepuasan pasien yang lebih baik.

Audit operasional dan pengendalian internal juga berperan dalam mencegah penyalahgunaan sumber daya dan kesalahan dalam pelayanan kesehatan. Dengan menerapkan kontrol yang tepat, seperti pemisahan tugas, pengawasan, dan kebijakan pengelolaan risiko, lembaga dapat mengurangi risiko penyalahgunaan dana, penggunaan obat yang tidak sesuai, atau kesalahan medis yang dapat berdampak negatif pada pasien. Audit operasional dan pengendalian internal dapat membantu lembaga pelayanan kesehatan meningkatkan efisiensi operasional dan menghemat biaya. Dengan mengidentifikasi proses yang tidak efisien, melakukan perbaikan, dan menerapkan pengendalian yang ketat, lembaga dapat mengurangi pemborosan sumber daya, mengoptimalkan penggunaan anggaran, dan menghindari kehilangan pendapatan akibat kesalahan atau kecurangan.

Dengan memperhatikan dan menerapkan audit operasional dan pengendalian internal yang efektif, lembaga pelayanan kesehatan dapat meningkatkan efektivitas, efisiensi, dan kualitas pelayanan yang diberikan, sehingga memberikan manfaat yang lebih besar bagi pasien dan masyarakat secara keseluruhan.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk mengetahui pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan di rumah sakit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit operasional dan pengendalian internal memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelayanan kesehatan di beberapa lembaga kesehatan.

Audit operasional dan pengendalian internal dapat meningkatkan efektivitas pelayanan kesehatan di rumah sakit. Selain itu juga memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas pelayanan kesehatan. Oleh karena itu, rumah sakit perlu melakukan audit operasional dan pengendalian internal secara teratur serta menerapkan untuk meningkatkan efektivitas pelayanan kesehatan (Lestari, A. S. (2017) ; Piyajeng, S. R., & Wibowo, S. A. (2017) ; Nafi'ah, Z., & Setiyanti, S. W. (2018)).



Gambar 2.3

Kerangka Pemikiran Audi Oprasional dan Pengendalian Internal

2.3 Hasil Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan Pengaruh Penerapan Audit Operasional dan Pengendalian Internal Terhadap Efektifitas Pelayanan Kesehatan diantaranya dikutip dari beberapa sumber dapat dilihat sebagai berikut :

Tabel 2. 1

Penelitian Terdahulu

Peneliti / tahun	Judul Peneliti	Perbedaan	Hasil

Liyanti, F. (2017).	Pengaruh pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan dan kejelasan peran sebagai variabel moderasi (studi kasus pada rumah sakit immanuel bandar lampuisng).	Perbedaan penelitian ini yaitu peneliti mengkaji kejelasan peran sebagai variabel moderasi	Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian, informasi dan komunikasi memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas pelayanan kesehatan. Penilaian resiko, aktivitas pengendalian, dan pemantauan tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelayanan kesehatan.
Aprilia, N. R. (2016).	Pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap kinerja perusahaan (studi kasus pada hotel inna bali).	Perbedaan penelitian ini yaitu peneliti mengkaji kinerja Perusahaan	Audit operasional dan pengendalian internal terdapat Pengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Perusahaan
Hidaya, E. (2021).	Pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan pada rumah sakit umum sriwijaya kota Palembang	Perbedaan penelitian ini yaitu Penelitiannya di tempat yang berbeda	Terdapat hubungan positif dan signifikan pada pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan pada rumah sakit umum sriwijaya kota Palembang
Rahmat, F. M. (2018).	Pengaruh audit operasional terhadap efektivitas pelayanan kesehatan rawat inap di rumah sakit (studi kasus pada rumah sakit islam assyifa sukabumi) (doctoral dissertation, universitas muhammadiyah sukabumi).	Perbedaan penelitian ini yaitu penelitiannya di tempat yang berbeda	Pengaruh audit operasional terhadap efektivitas pelayanan kesehatan rawat inap di rumah sakit mempunyai hubungan yang positif
Lestari, A. S. (2017).	Pengaruh pelaksana audit operasional dan pelaksana pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan pada rumah	Perbedaan penelitian ini yaitu penelitiannya di tempat yang berbeda	Secara simultan menunjukkan bahwa pelaksana audit operasional dan pelaksana pengendalian internal secara bersama-

	sakit (studi kasus pada rumah sakit umum haji medan)		sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas pelayanan kesehatan pada rumah sakit
Harmida, W (2020)	Pengaruh Audit Operasional dan pengendalian Internal Terhadap <i>Good Corporate Governance</i> (BLUD RSUD Sawerigading Kota Palopo)	Perbedaan penelitian ini yaitu Terhadap <i>Good Corporate Governance</i>	Audit operasional dan Pengendalian Internal berpengaruh terhadap <i>Good Corporate Governance</i>

Tabel 2. 2

Perbedaan Penelelitian terdahulu dengan Penelitian Penulis

Penelitian	Tahun	Audit Operasional	Pengendalian Internal	Variabel Moderasi	Variabel Layanan Petugas	Efektifitas Pelayanan kesehatan	Kinerja Perusahaan	<i>Good Corporate Governance</i>
Liyanti, F.	2017	-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	-	-
Aprilia, N. R	2016	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	-	<input type="checkbox"/>	-
Hidaya, E.	2021	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	-	-
Rahmat, F. M.	2018	<input type="checkbox"/>	-	-	-	<input type="checkbox"/>	-	-
Lestari, A. S.	2017	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	-	-
Harmida, W	2020	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input type="checkbox"/>
Rival Artiar Hidayat	2023	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	-	-	<input type="checkbox"/>	-	-

Keterangan: Tanda = Diteliti

Tanda - = Tidak Diteliti

Berdasarkan tabel hasil penelitian terdahulu di atas, terdapat persamaan dari setiap variabel-variabel yang diteliti oleh Penulis dengan peneliti sebelumnya. Adapun persamaan variabel Audit Operasional dan Pengendalian Internal dengan Liyanti, F., (2017) Aprilia, N.R., (2016) Hidayat, E. (2021), Rahma, F.M. (2018) Lestari, A. S. (2017) Harmida, W (2020)

Penelitian ini merupakan pengembangan dari beberapa penelitian di atas tersebut dengan judul Pengaruh pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan dan kejelasan peran sebagai variabel moderasi (studi kasus pada rumah sakit immanuel bandar lampung), Pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap kinerja perusahaan (studi kasus pada hotel inna bali), Pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan pada rumah sakit umum sriwijaya kota Palembang, Pengaruh audit operasional terhadap efektivitas pelayanan kesehatan rawat inap di rumah sakit (studi kasus pada rumah sakit islam assyifa sukabumi *doctoral dissertation*, universitas muhammadiyah sukabumi), Pengaruh pelaksana audit operasional dan pelaksana pengendalian internal terhadap efektivitas pelayanan kesehatan pada rumah sakit (studi kasus pada rumah sakit umum haji medan), Pengaruh audit operasional dan pengendalian internal terhadap efektivitas layanan petugas rawat inap rumah sakit pku muhammadiyah karanganyar pada masa pandemi covid-19.

Perbedaan penelitian Liyanti, F. Yang digunakan mengkaji variabel kejelasan peran sebagai variabel moderasi sedangkan dalam penelitian ini penulis

menggunakan variabel Efektifitas Pelayanan Kesehatan. Perbedaan terakhir terdapat pada tahun penelitian, Liyanti, F. pada tahun 2017 sedangkan penulis pada tahun 2023.

Perbedaan penelitian Hidayat, E. Yang digunakan populasi pada rumah sakit umum sriwijaya kota Palembang Kinerja Perusahaan. Sedangkan dalam penelitian ini penulis menggunakan Studi kasus Puskesmas Lemabang. terdapat pada tahun penelitian, Hidayat, E pada tahun 2021 sedangkan penulis pada tahun 2023.

Perbedaan penelitian Rahmat, F. M. Yang digunakan tidak mengkaji variabel pengendalian Internal Sedangkan dalam penelitian ini penulis menggunakan variabel Pengendalian Internal. Yang terdapat pada tahun penelitian, Rahmat, F. M pada tahun 2018 sedangkan penulis pada tahun 2023.

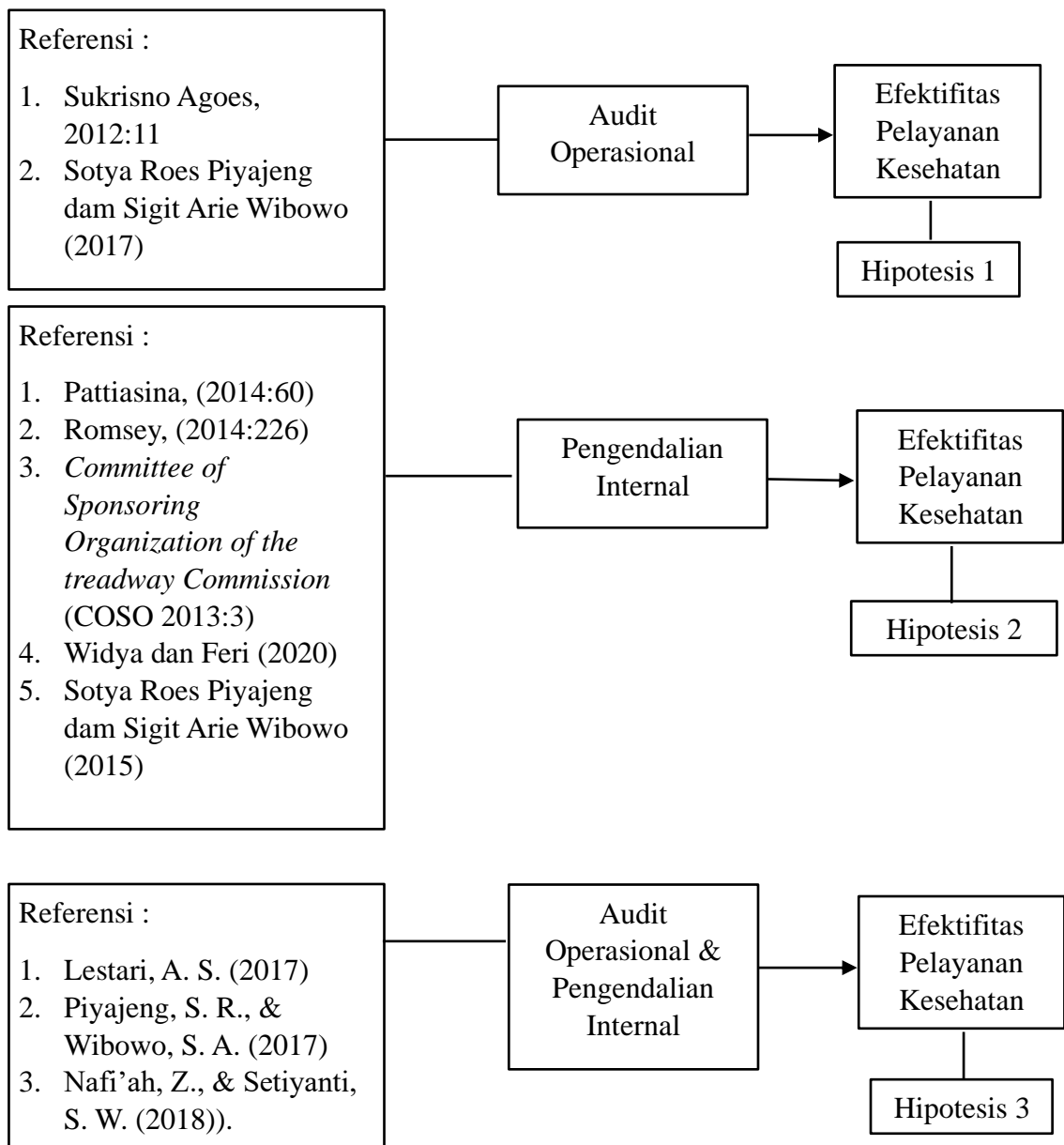
Perbedaan penelitian Lestari, A. S. Yang digunakan populasi pada rumah sakit (studi kasus pada rumah sakit umum haji medan). Sedangkan dalam penelitian ini penulis menggunakan Studi kasus Puskesmas Lemabang. terdapat pada tahun penelitian, Lestari, A. S pada tahun 2017 sedangkan penulis pada tahun 2023.

Perbedaan penelitian Harmadi, W. Yang digunakan mengkaji variabel pengaruh Audit Operasional dan pengendalian Internal Terhadap Good Corporate Governance (BLUD RSUD Sawerigading Kota Palopo). Sedangkan dalam penelitian ini penulis menggunakan variabel Efektifitas Pelayanan Kesehatan dan mengkaji populasi (studi Puskesmas Lembang). Yang terdapat pada tahun

penelitian, Kusumawati, D. pada tahun 2022 sedangkan penulis pada tahun 2023.

Tabel 2. 3
Bagan Kerangka Pemikiran

Landasan Teori		
Audit Operasional	Pengendalian Internal	Efektifitas Pelayanan Kesehatan
1. Menurut Bayangkara (2016)	1. Krismiaji (2015:213)	1. Undang-Undang No.36 Pasal 1 ayat 4 tahun 2009
2. Menurut Suyonto (2015:9)	2. Menurut <i>Committee of Sponsoring Organization of the treadway Commission (COSO</i>	2. Menurut Azhar (1994:42)
3. Menurut Sukrisno Agoes (2012:158)	2013:3	3. Menurut Gibson (2005:65)
4. Bayangkara (2016:5)	3. Mulyadi (2017:130)	
5. Amin Widjaja Tunggal (2012:96)	4. Azhar Susanto (2013:88)	
6. Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley (2017)	5. Menurut R.A Supriyono (2018:160)	



Gambar 2.4
Bagan Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2018:63) Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dengan demikian, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H₁ :Audit operasional berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelayanan kesehatan.**
- H₂ :Pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelayanan kesehatan.**
- H₃ :Audit operasional dan pengendalian internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelayanan Kesehatan.**