

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Gambaran Umum Auditing**

##### **2.1.1. Pengertian Auditing**

Untuk mengetahui dengan jelas pengertian auditing, maka berikut ini akan dikemukakan definisi-definisi pengauditan yang diambil dari beberapa sumber yaitu :

1. Menurut (Agoes, 2004) auditing adalah “Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”
2. Menurut (Arens dan Loebbecke, 2003) auditing sebagai “Suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.”
3. Menurut (Mulyadi, 2002) auditing merupakan “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 dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Menurut (Mulyadi, 2002) berdasarkan beberapa pengertian auditing di atas maka audit mengandung unsur-unsur :

1. Suatu proses sistematis, artinya audit merupakan suatu langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. Auditing dilakukan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan.

2. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, artinya proses sistematis ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.
3. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi, artinya pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi merupakan hasil proses akuntansi.
4. Menetapkan tingkat kesesuaian, artinya pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif.
5. Kriteria yang telah ditetapkan, artinya kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (berupa hasil akuntansi) dapat berupa :
  - a. Peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif
  - b. Anggaran atau ukuran prestasi yang ditetapkan oleh manajemen
  - c. Prinsip akuntansi berterima umum (PABU) di Indonesia
6. Penyampaian hasil (atestasi), dimana penyampaian hasil dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (*audit report*).
7. Pemakai yang berkepentingan, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan, misalnya pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor, organisasi buruh dan kantor pelayanan pajak.

### **2.1.2. Jenis-Jenis Pengauditan**

Pengauditan dapat dibagi dalam beberapa jenis. Pembagian ini dimaksudkan untuk menentukan tujuan atau sasaran yang ingin dicapai dengan adanya pengauditan tersebut. Menurut (Agoes, 2004) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, maka audit dapat dibedakan atas :

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*), yaitu suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang

independen dengan maksud untuk memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*), yaitu suatu bentuk pemeriksaan yang hanya terbatas pada permintaan auditee yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan memberikan opini terhadap bagian dari laporan keuangan yang diaudit, misalnya pemeriksaan terhadap penerimaan kas perusahaan.

Masih menurut sumber yang sama, menurut (Agoes, 2004), ditinjau dari jenis pemeriksaan maka audit dibedakan atas :

1. Audit Operasional (*Management Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditetapkan oleh manajemen dengan maksud untuk mengetahui apakah kegiatan operasi telah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.
2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*), yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan telah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan.
3. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan yang mencakup laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan yang bersangkutan serta ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.
4. Audit Komputer (*Computer Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang melakukan proses data akuntansi dengan menggunakan sistem *Elektronik Data Processing* (EDP).

### **2.1.3. Standar Audit yang Berlaku Umum**

Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam

Pernyataan Standar Auditing (PSA) No.1 telah menetapkan dan mengesahkan sepuluh standar auditing yang dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu :

1. Standar Umum, yang berfungsi untuk mengatur syarat-syarat seorang auditor. Standar umum terdiri dari :
  - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
  - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
  - c. Dalam pelaksanaan audit dan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan, yang berfungsi untuk mengatur mutu pelaksanaan auditing. Standar pekerjaan lapangan terdiri dari :
  - a. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan sisten harus disupervisi dengan semestinya.
  - b. Pemahaman memadai atas Struktur Pengendalian Intern (SPI) harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
  - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan, yang berfungsi sebagai panduan bagi auditor dalam mengkomunikasikan hasil audit melalui laporan audit kepada pemakai informasi keuangan. Standar pelaporan terdiri dari :
  - a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU) di Indonesia.
  - b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam menyusun laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
  - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

- d. Laporan auditor, harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

## **2.2. Peranan Audit Internal**

### **2.2.1. Pengertian Peranan**

Di dalam suatu perusahaan, seorang pimpinan perusahaan memerlukan alat bantu dalam melakukan suatu aktivitas yang mempunyai peranan dalam mengarahkan tindakan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pengertian peranan menurut **Komarrudin** (1994 ; 768) adalah :

1. Bagian dari tugas utama yang harus dilakukan seseorang dalam manajemen
2. Pola perilaku yang diharapkan dapat menyertai suatu status
3. Bagian atau fungsi seseorang dalam kelompok atau pranata
4. Fungsi yang diharapkan dari seseorang atau menjadi karakteristik yang ada padanya
5. Fungsi setiap variabel dalam hubungan sebab akibat”.

Berdasarkan pernyataan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa peranan merupakan pola perilaku yang diharapkan dan diperbuat oleh seseorang akibat status atau kedudukan yang melekat padanya. Jadi peranan dalam penelitian ini dapat diartikan berfungsinya seseorang atau suatu bagian di perusahaan. Sehingga demikian, peranan audit internal dalam menunjang efektivitas pengendalian internal biaya operasi di perusahaan dapat tercapai dengan didukung oleh fungsi peranan yang berjalan dengan semestinya.

### **2.2.2. Pengertian Audit Internal**

Audit internal adalah suatu fungsi penilaian dalam suatu organisasi yang bertujuan untuk mengevaluasi kegiatan organisasi melalui pemberian saran untuk memperbaiki kinerja organisasi secara keseluruhan dan membantu manajemen

dalam melaksanakan tugas dalam mencapai tujuan maksimal dari organisasi tersebut, serta berguna juga dalam memperbaiki kinerja tingkat manajer.

**Sawyers** mendefinisikan lingkup audit internal modern yang luas dan tak terbatas (2005 : 10) seperti yang tertera dibawah ini.

*Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah :*

- (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan;*
- (2) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi;*
- (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti;*
- (4) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi;*
- (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan*
- (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif – semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif.*

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa audit internal tidak hanya mencakup peranan dan tujuan auditor internal, tetapi juga mengakomodasikan kesempatan dan tanggung jawab. Definisi tersebut juga memadukan persyaratan-persyaratan signifikan yang ada di standar dan menangkap lingkup yang luas dari auditor internal modern yang lebih menekankan pada penambahan nilai dan semua hal yang berkaitan dengan risiko, tata kelola dan kontrol.

Menurut **Agoes** (2004 : 221) mendefinisikan *internal audit* (pemeriksaan intern) yang telah tertera dibawah ini :

*Internal audit adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik 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. Peraturan pemerintah misalnya peraturan di bidang perpajakan, pasar modal,*

*lingkungan hidup, perbankan, perindustrian, investasi dan lain-lain. Ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi misalnya standar akuntansi keuangan.*

Internal audit yang modern tidak lagi terbatas fungsinya dalam bidang pemeriksaan *financial* tetapi sudah meluas ke bidang lainnya seperti manajemen audit, audit lingkungan hidup, sosial audit dan lain-lain. Bahkan mulai tahun 2000 an kegiatan internal audit sudah mencakup konsultasi yang didesain untuk menambah nilai dan meningkatkan kegiatan operasi suatu organisasi, yang pasti bahwa untuk meningkatkan efisiensi dan aktifitas dari kegiatan usahanya, suatu perusahaan sangat memerlukan adanya internal audit departemen yang efektif, terutama di perusahaan menengah dan besar termasuk BUMN. Apalagi dengan akan diberlakukannya perdagangan bebas diantara negara-negara diseluruh dunia, yang tidak lagi memperbolehkan adanya proteksi, maka setiap perusahaan, jika ingin bertahan di dunia bisnis, harus berusaha meningkatkan daya saingnya secara berkelanjutan. Cara yang dapat ditempuh adalah dengan meningkatkan efisiensi dan efektifitas dari kegiatan usahanya. Berbeda dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik, yang tujuannya adalah memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang disusun manajemen, maka tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh internal auditor adalah untuk membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya. Menurut **Agoes** (2004:222) untuk mencapai tujuan tersebut, internal auditor harus melakukan kegiatan-kegiatan berikut :

1. Menelaah dan menilai kebaikan, memadai tidaknya dan penerapan dari sistem pengendalian manajemen, pengendalian intern dan pengendalian operasional lainnya serta mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang tidak terlalu mahal
2. Memastikan ketaatan terhadap kebijakan, rencana dan prosedur-prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen

3. Memastikan seberapa jauh harta perusahaan dipertanggung jawabkan dan dilindungi dari kemungkinan terjadinya segala bentuk pencurian, kecurangan dan penyalahgunaan
4. Memastikan bahwa pengelolaan data yang dikembangkan dalam organisasi dapat dipercaya
5. Menilai mutu pekerjaan setiap bagian dalam melaksanakan tugas yang diberikan oleh manajemen
6. Menyarankan perbaikan-perbaikan operasional dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektifitas.

Menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal dalam bukunya **SPAP** (2004;9) memberikan pengertian Audit Internal sebagai berikut :

*“Audit Internal adalah kegiatan assurance dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi”.*

Menurut **Puradiredja** (2002;211) memberikan pengertian audit internal sebagai berikut :

*“Audit internal adalah kegiatan penilaian yang bebas yang terdapat dalam organisasi yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi keuangan dan kegiatan lain untuk memberikan jasanya kepada manajemen”.*

Audit internal adalah fungsi penilaian yang dibuat dalam suatu organisasi yang bersifat independen yang tugasnya memeriksa dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan organisasi sebagai jasa kepada suatu organisasi, yaitu :

1. Independent berarti bahwa pemeriksaan (audit) bebas dari batasan-batasan yang dapat membatasi ruang lingkup dan efektifitas penilaian.
2. Penilaian mengacu kepada kebutuhan pengevaluasian yang merupakan tugas auditor internal dalam memberikan kesimpulan.
3. Dibuat dalam perusahaan berarti bahwa auditor internal merupakan fungsi yang didirikan secara formal dalam organisasi modern.

4. Pemeriksaan dan pengevaluasian adalah peran auditor internal yang dinyatakan dengan pencarian bukti dan pemberian nilai.
5. Aktivitas-aktivitas organisasi mengacu kepada ruang lingkup audit internal yang luas yang juga meliputi seluruh aktivitas dari organisasi modern.
6. Jasa pengungkapan, berarti bahwa bantuan dan bimbingan kepada manajemen dan seluruh anggota organisasi adalah hasil akhir dari tujuan audit internal.
7. Kepada organisasi, memperkuat bahwa ruang lingkup jasa audit internal meliputi seluruh organisasi termasuk semua pegawai, dewan direksi, dan komite audit serta pemegang saham dan para pemilik lainnya.

Berdasarkan beberapa pengertian tentang audit internal dalam suatu perusahaan di atas maka dapat disimpulkan bahwa :

1. Merupakan aktivitas penilaian yang bersifat independensi dari bagian organisasi yang diperiksanya, sehingga dengan adanya independensi ini diharapkan auditor internal dapat memberikan laporan yang objektif kepada manajemen atas hasil temuan dan kesimpulan selama pemeriksaan.
2. Dalam pelaksanaan tugasnya, auditor internal memeriksa dan mengevaluasi seluruh kegiatan baik financial maupun non financial.

### **2.2.3. Fungsi dan Tanggung Jawab Audit Internal**

Fungsi Audit Internal menurut **Mulyadi** (2002 : 211) tertera seperti di bawah ini :

- a. Fungsi Audit Internal adalah menyelidiki dan menilai pengendalian intern dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai unit organisasi. Dengan demikian fungsi internal audit merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektivitas unsur-unsur pengendalian intern yang lain
- b. Fungsi 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 mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan

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

Tanggung jawab seorang auditor internal dalam perusahaan tergantung pada status dan kedudukannya di dalam struktur organisasi. Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut harus memberikan akses penuh kepada internal auditor tersebut untuk berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi. Tanggung jawab Auditor internal menurut **Tugiman** (1997:53) antara lain:

- a. Merencanakan dan melaksanakan tugas pemeriksaan, yang harus disetujui dan ditinjau atau direview oleh pengawas,
- b. Pemeriksa internal haruslah mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi, dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan,
- c. Auditor internal harus melaporkan hasil pemeriksaan yang dilakukannya,
- d. Auditor internal harus terus menerus meninjau dan melakukan tindak lanjut (*follow up*) untuk memastikan bahwa terhadap temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindakan yang tepat.

#### **2.2.4. Kedudukan Audit Internal**

Bekerja secara efektif dengan manajemen, maka auditor internal sangat ditentukan oleh kebebasan dalam melakukan pemeriksaan. Kebebasan yang dimaksud dalam hal ini adalah dalam arti dapat memasuki ke setiap jenjang manajemen yang diperiksa. Untuk itu sebagai bagian dari manajemen, maka auditor internal harus melaporkan aktivitasnya kepada pejabat yang lebih tinggi. Kedudukan auditor internal dalam struktur organisasi sangat mempengaruhi keberhasilannya menjalankan tugas, sehingga dengan kedudukan tersebut memungkinkan auditor internal dapat melaksanakan fungsinya dengan baik serta dapat bekerja dengan luwes dalam arti independen dan objektif.

Struktur organisasi penetapan bagian auditor internal secara jelas disertai dengan *job description* yang jelas akan membawa dampak yang positif dalam proses komunikasi antara auditor internal dengan pihak pemilik perusahaan atau

manajer. Namun sebaliknya penempatan yang tidak jelas akan menghambat jalannya arus pelaporan dari internal auditor karena itu perlu ditentukan secara tegas kedudukan internal auditor ini. Menurut **Agoes** (2004 : 243) ada empat alternatif kedudukan internal auditor dalam struktur organisasi yaitu :

1. Bagian audit internal berada dibawah direktur keuangan (sejajar dengan bagian akuntansi keuangan),
2. Bagian audit internal merupakan staf direktur utama,
3. Bagian audit internal merupakan staf dari dewan komisaris,
4. Bagian audit internal dipimpin oleh seorang audit internal direktur.

### **2.2.5. Tujuan dan Ruang Lingkup Audit Internal**

Pada dasarnya tujuan audit internal adalah membantu anggota organisasi lainnya dalam menjalankan tugas dan tanggung jawab secara efektif melalui analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi, dan peninjauan ulang atas informasi-informasi yang saling berhubungan. Oleh karena itu, auditor internal harus memperhatikan semua tahapan dari setiap kegiatan operasi perusahaan dan catatan akuntansi atas kecurangan serta hal lainnya.

Menurut **Hartadi** (1997;36) tujuan audit internal adalah :

*“Tujuan Pemeriksaan audit internal adalah membantu tujuan manajemen agar tanggung jawab dapat dilaksanakan secara efektif. Untuk maksud tersebut pemeriksaan intern menyajikan analisis-analisis, penilaian-penilaian, saran-saran, bimbingan-bimbingan dan informasi yang berhubungan dengan kegiatan yang ditelaah, pelajari dan dinilainya “.*

Untuk mencapai tujuan tersebut, menurut **Mulyadi** (2002; 211) audit internal melaksanakan aktivitas-aktivitas sebagai berikut :

1. Pemeriksaan (audit) dan penilaian terhadap efektivitas struktur pengendalian intern dan mendorong penggunaan struktur pengendalian intern yang efektif dengan biaya yang minimum.
2. Menentukan sampai seberapa jauh kebijakan manajemen puncak dipatuhi.

3. Menentukan sampai seberapa jauh kekayaan perusahaan dipertanggung jawabkan dan dilindungi dari segala macam kerugian.
4. Menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian dalam perusahaan.
5. Memberikan rekomendasi perbaikan kegiatan perusahaan”.

Dari aktivitas-aktivitas tujuan tersebut, maka dapat dikatakan bahwa audit internal mempunyai ruang lingkup pekerjaan yang berhubungan dengan aktivitas-aktivitas sebagai berikut :

- **Compliance (kepatuhan)**, dilakukan untuk mengetahui tingkat kepatuhan terhadap prosedur, rencana, kebijakan, dan prinsip akuntansi yang telah diterapkan oleh manajemen dan terhadap peraturan-peraturan pemerintah. Dalam kaitannya dengan biaya operasi maka audit internal telah melaksanakan aktivitas penilaian dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan dari biaya operasi, kebijakan dan peraturan-peraturan yang telah ditetapkan mengenai biaya operasi.
- **Verification (pengujian)**, dilakukan untuk menguji keandalan data-data yang disajikan atau dihasilkan oleh tiap-tiap bagian perusahaan yang meliputi pengujian terhadap pengamanan harta perusahaan dari kemungkinan kerugian. Dalam kaitannya dengan biaya operasi maka audit internal telah melakukan penilaian dan pemeriksaan terhadap kebenaran data dan informasi yang telah dihasilkan dari sistem akuntansi biaya operasi yang akurat, yaitu cepat dan dapat dipercaya. Catatan yang telah diverifikasi dapat ditentukan oleh auditor internal tertentu apakah terdapat kelemahan dan kekurangan dalam prosedur pencatatan untuk diajukan saran-sarab perbaikan.
- **Evaluation (penilaian)**, sangat erat kaitannya dengan kelayakan dan aktivitas pengendalian intern perusahaan seperti penilaian terhadap efisiensi operasi dan prosedur pencatatan serta penilaian terhadap pelaksanaan otorisasi dan tingkat kualifikasi hasil penugasan yang berkaitan satu sama lain. Dalam kaitannya dengan biaya operasi maka audit internal telah melakukan aktivitas secara menyeluruh atas biaya operasi. Hal ini merupakan suatu cara untuk

memperoleh kesimpulan yang menyeluruh dari aktivitas perusahaan yang berhubungan dengan aktivitas biaya operasi.

Seorang pimpinan perusahaan akan menerima laporan hasil *compliance, verification, evaluation* dan diberikan penyelesaian oleh auditor internal mengenai sebab-sebab terjadinya serta diberi rekomendasi untuk jalan keluarnya.

Penetapan ruang lingkup dari audit internal sebagaimana konsepnya belum memiliki batas-batas yang disepakati bersama. Audit Internal memiliki ruang lingkup yang bervariasi, umumnya didasari oleh luasnya elemen-elemen yang terkait di suatu unit dalam suatu organisasi. Pada dasarnya ruang lingkup audit internal mencakup pemeriksaan cabang, divisi, departemen, atau unit-unit tertentu. Atau juga mencakup pemeriksaan fungsi produksi, pemasaran, keuangan, pemrosesan data dan akuntansi.

Ruang lingkup kegiatan audit internal dalam perusahaan menurut *The Institute of Internal Auditor* yang dikutip oleh **Boynton, dkk** (2001; 842) yaitu :

*“ The scope of internal auditing should encompass the examination and evaluation the adequacy and effectiveness of organization system of internal control and the quality of performance in carrying out assigned responsibilities”.*

Dari defenisi di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa ruang lingkup audit internal adalah menguji dan menilai kecukupan dan efektivitas dari sistem pengendalian internal suatu organisasi.

## **2.2.6. Kualifikasi Audit Internal**

### **2.2.6.1. Independensi Audit Internal**

Independensi memungkinkan audit internal untuk dapat melakukan pekerjaan secara bebas dan objektif, juga memungkinkan internal auditor membuat pertimbangan penting secara netral dan tidak menyimpang. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak terpengaruh oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang

dijumpainya dalam audit. Untuk itu setiap auditor dalam melakukan tugasnya dilapangan diharuskan bertindak secara independent tanpa ada pengaruh tekanan dari pihak manapun yang nantinya akan mempengaruhi dari hasil kerjanya. Independensi menurut *The Institute of Internal Auditor* yang dikutip oleh **Boynton, dkk** (2001; 843) adalah :

*“Independence Internal Auditor should be independent of the activities they audit organizational status. The organizational status of the internal auditing department should be sufficient to permit the accomplishment of its audit responsibilities objective. Intenal Audit should be objective in performing audits”.*

Selain itu independensi dapat dicapai melalui status organisasi dan objektivitas. Terdapat dua aspek dalam independensi :

1. Objektivitas, yaitu bahwa audit internal dalam melaksanakan fungsi dan tanggung jawabnya harus memperhatikan sikap mental dan kejujuran dalam melaksanakan pekerjaannya. Agar dapat mempertahankan sikap tersebut hendaknya audit internal dibebaskan dari tanggung jawab operasionalnya.
2. Status organisasi, haruslah berperan sehingga memungkinkan untuk melaksanakan tugas dengan baik serta mendapat dukungan dari pimpinan tingkat atas, status yang dikendalikan adalah bahwa bagian audit internal harus bertanggung jawab pada pimpinan yang memiliki wewenang yang cukup untuk menjamin jangkauan audit yang luas, pertimbangan dan tindakan yang efektif atas temuan audit dan saran perbaikan.

Dengan demikian jelas bahwa objektivitas dan status organisasi bagi auditor internal merupakan hal yang penting untuk mendukung dan menjaga independensi.

#### **2.2.6.2. Kompetensi Audit Internal**

Kompetensi merupakan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas individual. Agar tujuan perusahaan dapat tercapai seperti yang telah direncanakan, seorang auditor internal harus mempunyai kompetensi yang baik.

Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (SPA,2004:9) menyatakan bahwa :

*“penugasan harus dilaksanakan dengan memperhatikan keahlian dan kecermatan professional”.*

Keahlian dan kecermatan professional dapat dijabarkan sebagai berikut :

#### 1. Keahlian

Audit internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan dan kompetensi yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawab perorangan. Fungsi audit internal secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan dan kompetensi yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

#### 2. Kecermatan Profesional

Audit internal menerapkan kecermatan dan keterampilan yang layak dilakukan oleh seorang audit internal yang independent dan kompeten, dengan mempertimbangkan ruang lingkup penugasan, kompleksitas dan materialitas yang dicakup dalam penugasan, kecukupan dan efektivitas manajemen risiko, pengendalian dan *proses governance*, biaya dan manfaat penggunaan sumber daya dalam penugasan, penggunaan teknik-teknik dengan bantuan komputer dan teknik-teknik analisisnya.

Adapun kualifikasi Auditor Internal yang baik menurut **Tunggal** (2000; 22-24) adalah sebagai berikut :

#### 1. Pendidikan Dan Pelatihan

Karena audit berhubungan dengan analisis dan pertimbangan, auditor intern harus mengerti catatan keuangan dan akuntansi sehingga dapat melakukan verifikasi dan analisis dengan baik. Selain itu ia harus mempunyai pengetahuan yang luas mengenai masalah perusahaan yang diperiksa. Kepada auditor juga perlu diberikan pengetahuan ilmu kemanusiaan, filosofi dan praktik manajemen, serta komunikasi.

#### 2. Pengalaman

Praktik akuntansi dan auditing diperlukan bagi seorang auditor intern yang baru. Di manapun perusahaan ia bekerja, pertama-tama ia harus dibimbing

oleh auditor yang kompeten. Gambaran mengenai audit intern harus diberikan secara luas dan mudah menyesuaikan diri dengan keadaan dan lingkungannya.

### **3. Kualitas Pribadi**

Auditor intern yang berkompoten harus memiliki ciri-ciri sebagai berikut :

a. Sifat ingin mengetahui

Auditor intern harus tertarik dan ingin mengetahui semua operasi perusahaan, ia harus berusaha agar karyawan mau berbicara secara terbuka tentang pekerjaannya sehingga menghasilkan kritik yang membangun dan ide-ide baru.

b. Ketekunan

Auditor intern harus mencoba terus sampai ia mengerti suatu persoalan. Ia melakukan pengujian, memeriksa dan lainnya, sampai ia puas bahwa pekerjaan telah dilakukan seperti yang dijelaskan kepadanya.

c. Pendekatan yang membangun

Ia harus memandang suatu kesalahan sebagai suatu yang harus diselesaikan bukan suatu kejahatan. Ia harus memikirkan supaya kesalahan tersebut dapat dihindarkan, bukannya menuduh siapa yang bertanggung jawab. Suatu kesalahan dianggap sebagai pedoman untuk perbaikan dimasa yang akan datang.

d. Kerjasama

Dia melihat dirinya sebagai kawan usaha, bukan sebagai saingan dengan siapa yang diperiksa. Tujuan adalah membantu mereka dan meninjau kembali nasihat-nasihat yang diberikan dengan pihak perusahaan. Titik perhatian seorang auditor adalah meningkatkan kegiatan usaha dan lebih mementingkan peningkatan itu terjadi daripada memperoleh balas jasa atas tercapainya peningkatan tersebut.

### **4. *Imagination* atau Daya Khayal**

Didefinisikan sebagai “ perpaduan pemikiran ide-ide baru dari bagian-bagian yang dialami secara terpisah”. Dengan disadarinya atau tidak, auditor intern selalu terbuka secara terus menerus terhadap bagian yang terpisah ini dan

merupakan suatu kewajiban bagi mereka untuk mengatur suatu pola tertentu yang memungkinkan terjalannya suatu penafsiran yang baik.

### 2.2.6.3. Program Audit

Program adalah langkah-langkah yang disusun secara rinci yang kemudian dilaksanakan dalam melakukan suatu pekerjaan. Untuk dapat melakukan audit yang sistematis dan terarah maka pada saat audit dimulai, auditor internal terlebih dahulu menyusun suatu perencanaan atau program audit yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengawasan yang efektivitas pekerjaan audit secara keseluruhan.

Menurut **Tunggal** memberikan pengertian program audit sebagai berikut :

*“ Program audit merupakan perencanaan prosedur dan teknik pemeriksaan yang ditulis secara sistematis untuk mencapai tujuan pemeriksaan secara efisien dan efektif”.*

Defenisi program audit internal menurut **Mulyadi** ( 2002 ; 104) adalah sebagai berikut :

*“ Program audit adalah daftar prosedur audit untuk seluruh audit unsur tertentu”.*

Dari defenisi diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa program audit diperlukan sebagai :

1. Pedoman dalam melakukan audit.
2. Alat untuk pengawasan dan pengarahan audit.
3. Alat untuk mendeteksi terhadap kemungkinan adanya prosedur yang terlewat.
4. Alat untuk memperoleh efisiensi dan efektivitas audit yang dilakukan.

### 2.2.6.4. Pelaksanaan Audit Internal

Pelaksanaan audit internal harus meliputi perencanaan, pemeriksaan, pengujian dan pengevaluasian informasi, penyampaian dan pemberitahuan hasil-hasil dan menindak lanjuti.

Menurut **Standar profesional akuntan publik** (2001;9) pelaksanaan kegiatan audit internal terdiri dari :

1. **Perencanaan audit**, audit internal harus merencanakan setiap pemeriksaan.
2. **Pengujian dan pengevaluasian informasi**, audit internal harus menginterpretasikan dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan.
3. **Penyampaian hasil audit**, audit internal harus melaporkan hasil-hasil audit pemeriksaan yang di peroleh kegiatan pemeriksaan.
4. **Tindak lanjut audit**, audit internal harus terus menerus meninjau atau melakukan *follow up* untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan audit yang dilaporkan, telah dilakukan tindak lanjut.

#### **2.2.6.4.1. Laporan Hasil Audit Internal**

Penyusunan hasil audit merupakan tahap yang paling penting dari seluruh proses audit internal. Laporan audit internal dibuat setelah selesai melakukan audit. Laporan ini merupakan hal yang sangat penting karena dalam laporan ini auditor internal menuangkan seluruh hasil pekerjaan dan merupakan realisasi tanggung jawab untuk menginformasikan hasil pengukuran aktivitas perusahaan terutama mengenai penilaian pelaksanaan pengendalian internal perusahaan.

Adapun kriteria laporan audit yang ditentukan oleh **Tugiman** (1997 : 191) adalah sebagai berikut :

*“ Pengawasan internal yang baru menekuni profesinya atau belum pernah mendapat pelatihan. Penulisan laporan pemeriksaan perlu menyadari bahwa suatu laporan pemeriksaan akan dianggap baik apabila memenuhi empat criteria mendasar yaitu :*

- ( 1 ) objektivitas;*
- ( 2 ) Kewibawaan;*
- ( 3 ) Keseimbangan; dan*
- ( 4 ) Penulisan yang professional “.*

#### 2.2.6.4.2. Tindak Lanjut atas Laporan Audit Internal

Apabila laporan audit sudah diterbitkan, tidak semua tugas auditor internal telah selesai, karena diperlukan suatu tindak lanjut yang berupa evaluasi tindakan-tindakan yang diambil sehubungan dengan saran-saran atau rekomendasi perbaikan yang ditemukan. Tindak lanjut yaitu tindakan yang dilaksanakan oleh objek yang diperiksa sesuai rekomendasi yang dikemukakan oleh audit internal dalam laporan hasil audit dengan tujuan guna memperbaiki kekurangan yang tercantum didalamnya.

Defenisi kegiatan korektif atau tindak lanjut menurut **Tugiman** (1997 ; 75) adalah sebagai berikut :

*“Tindak lanjut oleh pemeriksa audit internal sebagai suatu proses untuk menentukan kecukupan, keefektifan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan”.*

Pekerjaan audit internal hanya mungkin efektif apabila pihak manajemen memanfaatkan hasil-hasil pekerjaan tersebut serta memberikan tindak lanjut atas hasil pekerjaan audit internal itu sesuai dengan yang diharapkan.

#### 2.2.6.5. Manajemen Audit Internal

Seorang pimpinan audit internal harus dapat mengelola bagian audit internal secara tepat, menurut **Tugiman**( 1997; 10 ), manajemen bagian audit internal harus menetapkan :

1. Tujuan kewenangan dan tanggung jawab, pimpinan audit internal harus memiliki pernyataan tujuan, kewenangan dan tanggung jawab bagi bagian audit internal
2. Perencanaan, pimpinan *internal audit* harus menetapkan rencana bagi pelaksanaan tanggung jawab bagian *internal audit*.
3. Kebijaksanaan dan prosedur, pimpinan *internal audit* harus membuat berbagai kebijakan dan prosedur-prosedur secara tertulis yang akan dipergunakan sebagai pedoman oleh staf pemeriksaan.

4. Manajemen personil, pimpinan harus menetapkan program untuk menyeleksi dan mengembangkan sumber daya manusia pada bagian *internal audit*.
5. Eksternal auditor, pimpinan *internal audit* harus mengkoordinasikan usaha-usaha atau kegiatan *internal audit* dengan eksternal audit.
6. Pengendalian mutu, pimpinan internal audit menetapkan dan mengembangkan pengendalian mutu (jaminan kualitas) untuk mengevaluasi berbagai kegiatan bagian audit internal.

### 2.3. Efektifitas

Efektivitas merupakan salah satu aspek penilaian terhadap prestasi manajemen dalam mengelola perusahaan. Oleh karena itu efektivitas mendapat perhatian khusus dari manajemen. Efektivitas itu sendiri berkaitan dengan pencapaian tujuan perusahaan yang telah ditetapkan yaitu usaha mencapai keuntungan dan tingkat pertumbuhan tertentu.

Pengertian efektivitas menurut **Komaruddin** (1994:269) adalah sebagai berikut :

*“ Efektivitas adalah suatu keadaan yang menunjukkan tingkatan keberhasilan (atau kegagalan) kegiatan manajemen dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan lebih dahulu.”*

Dari pernyataan yang telah disebutkan sebelumnya, dapat dilihat bahwa efektivitas lebih menitikberatkan pada tingkatan keberhasilan organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dengan kata lain, penilaian efektivitas didasarkan atas sejauh mana tujuan organisasi dapat dicapai. Jadi dapat disimpulkan bahwa efektivitas adalah pencapaian sasaran yang berkaitan dengan tujuan yang telah ditetapkan.

### 2.4. Pengendalian Internal

#### 2.4.1. Pengertian Pengendalian Internal

**Mulyadi** dalam bukunya auditing (2002;180) mengemukakan definisi struktur pengendalian internal sebagai berikut :

*“Pengendalian Internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personal lain yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan golongan berikut : (1) keandalan pelaporan keuangan,(2) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku,(3) efektivitas dan efisiensi operasi”.*

Pengertian diatas menyatakan bahwa pengendalian internal merupakan proses yang dilakukan oleh dewan komisaris, manajemen dan pimpinan yang berada di bawah mereka untuk memberikan kepastian yang layak bahwa tujuan pengendalian tercapai.

#### **2.4.2. Tujuan Pengendalian Internal**

Pengendalian intern dirancang dengan memperhatikan keputusan manajemen perusahaan dalam menyelenggarakan operasi usahanya, juga memperhatikan aspek biaya yang harus dikeluarkan dan manfaat yang diharapkan dalam mencapai tujuan, maka menurut **SAS no.78** tujuan pengendalian intern adalah :

1. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas kegiatan

Sistem pengendalian dalam suatu orang dimaksudkan untuk menghindari pengulangan kerja yang tidak perlu dan pemborosan dalam seluruh aspek usaha,

2. Menyediakan pelaporan keuangan yang dapat diandalkan.

Agar dapat menyelenggarakan operasi usahanya dengan baik, manajemen harus mempunyai informasi yang akurat. Berbagai jenis informasi dibutuhkan untuk mengambil keputusan usaha yang penting, sebagai contoh, untuk menentukan harga jual atas suatu jasa diperlukan informasi mengenai biaya yang diperlukan untuk mengadakan jasa tersebut.

3. Kepatuhan terhadap kebijakan dan peraturan yang berlaku.

Kepatuhan terhadap berbagai peraturan dan prosedur untuk mencapai tujuan perusahaan. Pengendalian intern dimaksudkan untuk membantu agar peraturan dan prosedur ini ditaati oleh perusahaan.

### 2.4.3. Unsur-unsur Pengendalian Internal

Unsur-unsur yang terdapat di dalam pengendalian intern menurut COSO yang dikutip menurut Sunarto (2003;142) adalah sebagai berikut:

1. ***Control Environment* (Lingkungan Pengendalian).**
2. ***Risk Assessment* (Penafsiran Risiko).**
3. ***Control Activities* (Aktivitas Pengendalian).**
4. ***Information and Communication* (Informasi dan komunikasi).**
5. ***Monitoring* (Pemantauan)**

Unsur-unsur pengendalian intern tersebut di atas, merupakan proses yang diperlukan untuk mencapai tujuan pengendalian intern. Kelima komponen pengendalian intern tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

#### 1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian adalah tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan sikap manajemen puncak, direktur, komisaris, dan pemilik suatu badan usaha terhadap pengendalian dan pentingnya terhadap perusahaan tersebut. Faktor-faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian adalah sebagai berikut :

a. *Integritas dan nilai-nilai etika (Integrity and ethical values)*

Integritas atau kejujuran dan nilai-nilai etika merupakan dasar pengendalian yang dilaksanakan oleh manajemen dalam mengurangi dan meredam tindakan penyelewengan yang dilakukan oleh individu dalam perusahaan.

b. *Komitmen terhadap kompetensi (Commitment to competence)*

Komitmen terhadap kompetensi adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas tiap individu dan merupakan pertimbangan manajemen tentang tingkat kompeten untuk pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkat tersebut diubah menjadi keahlian dan pengetahuan yang dibutuhkan.

c. *Partisipasi dewan komisaris atau komite audit (Board of directors or audit committee participation)*

Suatu kesatuan pengendalian dipengaruhi oleh dewan direksi atau komite audit. Komite audit yang independen dibebani tanggung jawab untuk mengawasi proses pelaporan keuangan yang mencakup pengendalian intern, dan ketaatan terhadap undang-undang dan peraturan yang ditetapkan.

- d. Falsafah manajemen dan gaya operasi (*Management's philosophy and operation style*)

Manajemen melalui aktivitasnya memberikan pengarahan yang jelas kepada karyawannya mengenai pentingnya pengendalian. Falsafah manajemen dan gaya operasi menjangkau tentang karakteristik yang luas. Karakteristik tersebut meliputi : Pendekatan pimpinan perusahaan dalam mengambil keputusan dan memantau risiko usaha, sikap, dan tindakan pimpinan perusahaan untuk mencapai anggaran laba dan sasaran operasi lainnya serta pelaporan keuangan.

- e. Struktur Organisasi (*Organization structure*)

Struktur organisasi mencerminkan garis tanggung jawab dan wewenang dalam perusahaan. Pemahaman akan struktur organisasi memungkinkan auditor memahami manajemen dan unsur-unsur fungsi dalam perusahaan.

- f. Penetapan wewenang dan tanggung jawab (*Assignment of authority and responsibility*)

Penetapan wewenang dan tanggung jawab adalah penetapan metode-metode seperti memorandum manajemen puncak tentang pentingnya pengendalian dan hal-hal yang berkaitan dengan pengendalian, rencana organisasi, operasi formal, uraian tugas karyawan dan kebijakan yang berhubungan dengannya, dokumen kebijakan dan mencakup perilaku karyawan seperti pertentangan keputusan dan petunjuk resmi mengenai perilaku.

- g. Kebijakan sumber daya manusia dan praktiknya (*Human resource policies and practices*)

Pegawai yang kompeten dan dapat dipercaya penting artinya bagi pengendalian intern. Dengan adanya pegawai yang dapat dipercaya,

pengendalian lainnya dapat dikurangi. Kebijakan sumber daya manusia berkaitan dengan pengangkatan, pengevaluasian, pelatihan, promosi, dan kompensasi pegawai merupakan bagian penting dalam pengendalian intern.

## 2. Penafsiran risiko

Bertujuan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola risiko yang berhubungan dengan persiapan laporan keuangan yang disajikan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Risiko-risiko dapat timbul dalam keadaan-keadaan sebagai berikut:

- a. Perubahan dalam lingkungan operasi perusahaan (*changes in operating environment*). Perubahan peraturan atau lingkungan operasi dapat mengakibatkan perubahan dalam tekanan persaingan dan risiko yang berbeda secara signifikan.
- b. Karyawan baru (*new personal*). Karyawan baru mungkin memiliki pandangan atau pengertian yang lain atas pengendalian intern yang sedang diterapkan dalam perusahaan.
- c. Sistem informasi baru (*new or revamped information systems*). Perubahan dalam sistem informasi dapat merubah risiko yang berhubungan dengan pengendalian intern.
- d. Pertumbuhan yang pesat (*rapid growth*). Pertumbuhan pesat operasi perusahaan dapat meningkatkan risiko sebagai akibat dari pengendalian sudah tidak berfungsi secara tidak memadai.
- e. Teknologi baru (*new technology*). Teknologi yang diterapkan pada proses produksi atau sistem informasi dapat merubah risiko yang sebelumnya telah diperkirakan oleh pengendalian intern.
- f. Lingkungan, produk, atau kegiatan baru (*new lines, product, or activities*). Bidang usaha atau transaksi yang dikenal secara samar oleh perusahaan akan menimbulkan risiko baru yang sebelumnya telah diperkirakan oleh pengendalian intern.
- g. Restrukturisasi perusahaan (*corporate restructurings*). Penyusunan kembali dalam tubuh perusahaan dapat disertai dengan pengurangan staf

dan perubahan dalam pemisahan tugas yang bisa merubah risiko yang berkaitan dengan pengendalian intern.

- h. Operasi perusahaan secara internasional (*foreign operation*). Perluasan daerah usaha menimbulkan risiko yang dapat menimbulkan dampak terhadap pengendalian intern.
- i. Keputusan akuntansi (*accounting pronouncement*). Penerapan atau perubahan prinsip-prinsip akuntansi dapat menimbulkan risiko dalam mempersiapkan laporan keuangan.

### 3. Aktivitas pengendalian

Aktivitas pengendalian terdiri atas kebijakan dan prosedur yang diperlukan untuk meredam risiko dalam pencapaian tujuan perusahaan. Pada umumnya aktivitas pengendalian yang mungkin berhubungan dengan audit dapat dikategorikan sebagai kebijakan dan prosedur yang menyangkut :

- a. Tinjauan pelaksanaan kerja (*performance reviews*). Aktivitas pengendalian intern dilaksanakan dengan mengadakan tinjauan pelaksanaan kerja, yaitu dengan cara membandingkan antara pelaksanaan kerja sebenarnya dengan anggaran, peramalan dan periode tinjauan kerja sebelumnya, serta analisis yang telah dilaksanakan dan tindakan koreksi yang telah dilaksanakan.
- b. Pengolahan informasi (*information processing*). Berbagai tindakan pengendalian dilaksanakan dengan memeriksa tingkat keakuratan, kelengkapan, dan otorisasi transaksi. Aktivitas pengendalian sistem informasi terdiri atas :

#### 1. Pengendalian umum

Pada umumnya merupakan pengendalian terhadap operasi pusat data akuisisi dan pemeliharaan sistem *software*, akses keamanan, serta pengembangan dan pemeliharaan sistem aplikasi.

#### 2. Pengendalian aplikasi

Dilakukan terhadap pengolahan aplikasi individu. Pengendalian ini menjamin bahwa transaksi yang dilaksanakan telah sah, telah diotorisasi dengan benar, dan telah diolah secara akurat dan lengkap.

- c. Pengendalian fisik (*physical controls*). Aktivitas pengendalian ini dilaksanakan terhadap fisik atas aktiva, untuk menjaga aktiva dari perbedaan perhitungan antara catatan dengan hasil perhitungan fisik, menghindari pencurian aktiva. Aktivitas ini mendukung persiapan pelaporan keuangan, dan pelaksanaan audit.
- d. Pemisahan tugas (*segregation of duties*). Tujuan utama pemisahan tugas adalah untuk menghindari timbulnya kesalahan yang disengaja atau tidak dalam pengotorisasian transaksi, pencatatan transaksi, dan pemeliharaan aset.

#### **4. Informasi dan Komunikasi**

Tujuan dari sistem informasi akuntansi perusahaan adalah untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengklasifikasi, mencatat, dan melaporkan transaksi-transaksi, dan menjaga kebenaran aset yang bersangkutan. Sistem informasi akuntansi setiap perusahaan terdiri dari banyak sub komponen, umumnya berupa transaksi seperti penjualan dan pembelian. Untuk kelompok transaksi tersebut, sistem akuntansi harus memenuhi enam tujuan audit yang berhubungan dengan transaksi, yaitu : *existence, completeness, accuracy, classification, timing, posting, and summarization*.

#### **5. Pemantauan**

Pemantauan merupakan tindak lanjut yang digunakan sebagai tambahan terhadap keempat unsur lainnya yang dibuat untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan tertentu telah tercapai. Pemantauan berkenaan dengan penilaian keefektivan yang terus-menerus pada desain dan operasi pengendalian intern sehingga dapat disesuaikan dengan perubahan lingkungan.

#### **2.4.4. Keterbatasan Pengendalian Internal**

Pengendalian intern yang memadai tidak selalu menjamin sepenuhnya bahwa tujuan perusahaan dapat tercapai karena pengendalian intern memiliki keterbatasan yang melemahkan pengendalian intern tersebut.

Keterbatasan pengendalian intern menurut **Mulyadi** (2002 ; 181 ) adalah sebagai berikut :

1. Kesalahan dalam pertimbangan

Seringkali manajemen dan personel lainnya salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melakukan tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lainnya.

2. Gangguan

Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personel secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak adanya perhatian atau kelelahan. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam personel atau dalam sistem prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.

3. Kolusi

Tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi. Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian intern yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh struktur pengendalian intern yang dirancang.

4. Pengabaian oleh Manajemen

Manajemen dapat mengabaikan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah. Seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan atau kepatuhan semu.

5. Biaya Lawan Manfaat

Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan struktur pengendalian intern tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut, karena pengaturan secara tepat baik biaya maupun manfaat biayanya tidak mungkin dilakukan. Manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif untuk mengevaluasi biaya dan manfaat suatu struktur pengendalian intern.

Dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan keterbatasan pengendalian intern adalah hal-hal yang menjadi sebab tidak tercapainya pengendalian intern seperti yang direncanakan. Jadi penerapan pengendalian intern bukan dimaksudkan untuk menghilangkan semua

kemungkinan akan terjadinya hal-hal tersebut seminimal mungkin dan walaupun terjadi kesalahan atau penyelewengan dapat segera diatasi.

## 2.5. Biaya Operasi

### 2.5.1. Pengertian Biaya operasi

Menurut sumber pusat bahasa yang diambil dari [www.google.com](http://www.google.com) definisi tentang biaya operasi adalah sebagai berikut :

*“Biaya operasi adalah semua pengeluaran yang langsung digunakan untuk produksi atau pembelian barang yang diperdagangkan, termasuk biaya umum, biaya penjualan, biaya administrasi, dan biaya pinjaman”.*

Menurut **Syahrul, dkk** (2000;594) juga memberikan pengertian biaya operasi yang sama :

*“Biaya operasi adalah biaya-biaya yang berkaitan dengan kegiatan-kegiatan administratif dan penjualan dari suatu perusahaan disebut juga non manufacturing expenses, merupakan biaya periode yang berkaitan dengan waktu bukan dengan produk. Biaya-biaya ini dibagi atas biaya penjualan dan biaya administrasi & umum”.*

Berdasarkan keterangan di atas maka dapat dikatakan bahwa biaya operasi sama dengan beban operasi yaitu biaya-biaya yang terdapat dalam proses untuk memperoleh pendapatan dari penjualan diantaranya adalah gaji penjualan, biaya iklan dan biaya asuransi tentu saja biaya operasi disetiap perusahaan berbeda dan disesuaikan dengan karakteristik dan jenis kegiatan yang dijalankan.

Pada dasarnya biaya operasi adalah biaya yang secara langsung maupun tidak langsung yang harus dikeluarkan terkait dengan operasi perusahaan, yang diperkirakan dapat memberikan manfaat dalam upaya menghasilkan pendapatan yang terjadi dalam satu periode akuntansi atau satu tahun buku. Demikian eratnya biaya operasi dengan pelaksanaan aktivitas pokok perusahaan sehingga memerlukan pengelolaan dan pengendalian yang seksama dari pihak-pihak di dalam perusahaan yang terkait dengan operasional.

### 2.5.2. Kelompok Biaya Operasi

Berdasarkan definisi biaya operasi yang telah disebutkan sebelumnya, maka biaya operasi dapat dikelompokkan menjadi 4 kelompok, yaitu :

1. Biaya Produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk jadi. Biaya produksi dapat dibagi ke dalam 3 biaya : (1) Biaya bahan baku (*prime cost*), (2) Biaya tenaga kerja langsung, dan (3) Biaya overhead pabrik.
2. Biaya pemasaran, yaitu biaya dalam rangka penjualan produk selesai sampai dengan pengumpulan piutang menjadi kas. Biaya ini meliputi biaya untuk melaksanakan :
  - a. Fungsi penjualan
  - b. Fungsi penggudangan produk selesai
  - c. Fungsi pengepakan dan pengiriman
  - d. Fungsi *advertising*
  - e. Fungsi pemberian kredit dan pengumpulan piutang
  - f. Fungsi pembuatan faktur dan administrasi penjualan
3. Biaya administrasi dan umum, yaitu semua biaya berhubungan dengan fungsi administrasi umum. Biaya ini terjadi dalam rangka penentuan kebijaksanaan, pengarahan, dan pengawasan aktivitas perusahaan secara keseluruhan. termasuk dalam biaya ini gaji pimpinan tertinggi perusahaan, personalia, sekretariat, akuntansi, hubungan masyarakat, keamanan dan sebagainya.
4. Biaya keuangan, yaitu semua biaya yang terjadi dalam melaksanakan fungsi keuangan, misalnya biaya bunga.

### 2.5.3. Pengendalian Biaya Operasi

Perusahaan menggunakan pengendalian untuk mengarahkan operasi dan mencegah penyalahgunaan dan prosedr yang berlaku. Dalam suatu perusahaan yang terdiri dari seorang pimpinan dengan hanya beberapa orang bawahan atau pembantu, segal aktivitas yang dilakukan oleh para pembantunya masih dapat secara langsung diikuti dan diawasi oleh pemimpin. Jika perusahaannya

berkembang dalam aktivitas yang besar dan jumlah pembantu yang besar pula maka makin kecil kemampuan si pemimpin untuk mengendalikan segala sesuatu yang terjadi dalam perusahaan.

Kondisi seperti ini membuat pimpinan perusahaan terpaksa melimpahkan sebagian wewenangnya. Meskipun wewenangnya dapat dilimpahkan kepada bawahan, tetapi tanggung jawabnya tetap berada di tangan pimpinan perusahaan. Oleh karena itu perusahaan memerlukan suatu sistem pengendalian yang dapat mengamankan harta perusahaan yang memberikan keyakinan bahwa apa yang dilaporkan oleh bawahannya benar dan dapat dipercaya, yang dapat mendorong adanya efisiensi usaha dan yang terus-menerus memonitor bahwa kebijakan yang telah ditetapkannya memang berjalan sesuai prosedur.

Oleh karena itu dapat diketahui bahwa dengan semakin luasnya ruang lingkup dari aktivitas suatu perusahaan, maka semakin sulit pula manajemen perusahaan melakukan pengawasan terhadap jalannya operasi perusahaan. Sedangkan seperti kita ketahui tanggung jawab utama dari manajemen adalah untuk menjaga keamanan harta milik perusahaan dan untuk mengawasi aktivitas operasional perusahaan agar terndar dari kesalahan dan kecurangan.

#### **2.5.4. Proses Pengendalian Biaya Operasi**

Menurut **Welsch,dkk** yang dikemukakan oleh **Purwatiningsih,dkk** (2000:13-14), proses pengendalian didefinisikan sebagai berikut :

*“Proses pengendalian didefinisikan sebagai proses mengukur dan mengevaluasi kinerja aktual dari setiap bagian organisasi suatu perusahaan, kemudian melaksanakantindakan perbaikan apabila diperlukan.”*

Langkah-langkah dalam proses pengendalian adalah sebagai berikut :

1. Membandingkan kinerja aktual untuk periode yang bersangkutan dengan tujuan dan standar yang telah ditetapkan sebelumnya.
2. Menyiapkan laporan kinerja yang berisi hasil aktual, hasil yang direncanakan dan selisih dari kedua angka.

3. Menganalisis penyimpangan antara hasil aktual dengan hasil yang direncanakan untuk mencari sebab-sebab dari penyimpangan tersebut.
4. Mencari dan mengembangkan tindakan-tindakan alternatif untuk mengatasi masalah dan belajar dari pengalaman pihak lain yang telah sukses di suatu bidang tertentu.
5. Memilih (tindakan koreksi) dari kumpulan alternatif yang ada dan menerapkan tindakan tersebut.
6. Tindak lanjut atas pengendalian untuk menilai efektifitas dari tindakan koreksi yang diterapkan, dilanjutkan dengan umpan maju untuk membuat perencanaan periode berikutnya.

Menurut **SPAP** (2001, 319.9) yang diterbitkan oleh IAI mendefinisikan kegiatan pengendalian sebagai berikut :

*“aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas tersebut membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan untuk menanggulangi risiko dalam pencapaian tujuan entitas”.*

## **2.6 Hubungan Audit Internal Dalam Menunjang Efektifitas Pengendalian Biaya Operasi**

Dalam menjalankan aktivitasnya, perusahaan tidak dapat lepas dari masalah keuangan khususnya biaya untuk kelancaran operasinya. Merupakan unsur utama yang secara fisik hanya dikorbankan demi kepentingan dan kelancaran perusahaan dalam rangka menghasilkan laba yang merupakan tujuan utama perusahaan.

Secara umum perusahaan yang telah maju dan besar ruang lingkupnya telah menyelenggarakan staf audit internal secara ideal, pengendalian internal harus ada dan dilaksanakan dengan baik, setelah itu diawasi serta disesuaikan dengan kemajuan dan keadaan perusahaan.

Sedangkan biaya operasi merupakan konsekuensi logis dari aktifitas perusahaan, memiliki kecenderungan untuk selalu meningkat seiring dengan perkembangan perusahaan. Peningkatan biaya operasi ini perlu diikuti dengan

penetapan standar dan prosedur yang harus selalu diawasi dan dikendalikan dengan baik agar biaya yang dikeluarkan benar benar merupakan biaya yang seharusnya dikeluarkan oleh perusahaan, sehingga pada akhirnya akan diperoleh biaya operasi yang efisien dalam pelaksanaan aktifitas operasi perusahaan.

**Yadyana (2009)**, dalam hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kualitas jasa auditor internal dipengaruhi oleh faktor independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan kerja pemeriksaan dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern. Dengan menggunakan analisis regresi berganda disimpulkan bahwa faktor-faktor yang membentuk kualitas jasa auditor internal secara bersama-sama berpengaruh terhadap efektifitas pengendalian intern. Sedangkan secara parsial hanya faktor lingkup pemeriksaan yang secara signifikan mempunyai pengaruh terhadap efektifitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali.

Penelitian menurut **Suparno (2009)**, menunjukkan bahwa audit internal berpengaruh positif terhadap efektifitas pengendalian biaya operasi (biaya BBM dan biaya suku cadang kapal). Hasil uji hipotesis dengan menggunakan uji t menunjukkan bahwa auditor internal memiliki pengaruh yang cukup kuat terhadap efektifitas pengendalian biaya operasi (biaya BBM dan biaya suku cadang kapal). Hal ini sejalan dengan hasil penelitian oleh **Yadyana (2009)** yang meneliti kualitas auditor internal dan pengendalian internal. Hasilnya memberikan indikasi bahwa independensi, kompetensi, lingkup audit, pelaksanaan audit dan pengelolaan bagian audit secara simultan memberikan pengaruh signifikan jika dikaitkan dengan masalah pengendalian intern.

Hasil penelitian Yadyana dan Suparno menunjukkan bahwa pengendalian biaya operasi sangat dibutuhkan terutama dalam hal pembiayaan operasi perusahaan. Pengendalian ini sangat membantu perusahaan dalam mencapai tujuan dan dapat memelihara serta mempertahankan operasionalisasi yang efektif sehingga tidak menyimpang dari apa yang telah ditetapkan oleh pemimpin perusahaan.