

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengendalian Internal

Pada perusahaan yang semakin berkembang, baik dalam ukuran maupun operasionalnya, maka ruang lingkup pengendalian akan semakin besar atau luas. Manajemen membutuhkan alat yang berfungsi untuk membantu manajemen dalam melakukan fungsinya secara baik.

Struktur pengendalian internal dalam hal ini dapat membantu manajemen dan berfungsi sebagai alat bantu untuk melaksanakan fungsi pengendalian. Dengan adanya struktur pengendalian internal efektif, manajemen dapat mengendalikan kegiatan perusahaan dengan baik. Selain itu manajemen juga dapat mengendalikan kegiatan perusahaan dengan baik. Selain itu manajemen juga dapat meyakinkan bahwa informasi yang terdapat dalam laporan yang diterima adalah benar dan dapat dipercaya

2.1.1 Pengertian Pengendalian Internal

Suatu pengendalian internal terdiri dari kebijakan-kebijakan manajemen tentang suatu kepastian yang wajar bahwa tujuan organisasi dapat tercapai.

Menurut **Boynton (2006:391)**, yang mengutip dari COSO pengendalian internal didefinisikan sebagai berikut:

“Internal control is a process, affected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

Reliability of financial reporting

Effectiveness and efficiency of operations

Compliance with applicable laws and regulations.”

Sedangkan menurut **Messier (2006:250)**, yang dialih bahasakan oleh Nuri Hinduan, pengendalian internal adalah sebagai berikut:

“Pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas, yang didesain

untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian 3 golongan tujuan berikut ini:

- **Keandalan pelaporan keuangan,**
- **Efektivitas dan efisiensi operasi, dan**
- **Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.”**

Dari beberapa definisi di atas, nampak bahwa pengendalian internal merupakan pengendalian kegiatan (operasional) perusahaan yang dilakukan pimpinan perusahaan untuk mencapai tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang ditetapkan untuk mencapai tujuan tertentu dari operasi perusahaan.

Suatu perusahaan yang mempunyai pengendalian internal yang baik, akan menghasilkan informasi yang dapat dipercaya, sehingga memudahkan manajemen dalam proses pengambilan keputusan.

2.1.2 Tujuan Pengendalian Internal

Berdasarkan dari definisi pengendalian internal yang dikemukakan oleh *Messier*, disebutkan bahwa tujuan pengendalian internal adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan sebagai berikut:

1. Keandalan pelaporan keuangan
2. Efektivitas dan efisiensi operasi
3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Dari ketiga tujuan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Keandalan pelaporan keuangan

Artinya pengendalian internal memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2. Efektivitas dan efisiensi operasi

Pengendalian internal dimaksudkan untuk mendorong sumber daya secara efektif dan efisien untuk pencapaian tujuan perusahaan. Hal ini berkaitan dengan pengalokasian sumber-sumber milik perusahaan, sehingga dapat

dicegah kegiatan yang tidak perlu dan pemborosan dari semua aspek organisasi.

3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Pengendalian internal adalah alat untuk memberikan jaminan bahwa prosedur dan peraturan yang telah ditetapkan dalam pencapaian tujuan diikuti oleh seluruh karyawan perusahaan.

2.1.3 Komponen Pengendalian Internal

Setiap perusahaan memiliki karakteristik atau sifat-sifat khusus yang berbeda karena perbedaan karakteristik tersebut maka pengendalian internal yang baik pada suatu perusahaan belum tentu baik bagi perusahaan lainnya. Oleh sebab itu, untuk mendesain suatu sistem pengendalian internal yang baik perlu diperhatikan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tujuan perusahaan secara komprehensif. Pengendalian internal yang baik harus memenuhi beberapa kriteria atau unsur-unsur. Pengendalian internal terdiri dari lima komponen yang saling terkait berikut ini:

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

Kelima komponen sistem pengendalian internal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian terdiri dari kebijakan, tindakan dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan tingkah laku dari manajemen puncak, direktur dan pemilik entitas mengenai pengendalian internal dan kepentingan entitas.

Menurut **IAI** (2001:319,2):

“Lingkungan pengendalian yaitu menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan

pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur.”

Sedangkan menurut **Mulyadi** (2002:183):

“Lingkungan pengendalian merupakan suatu lingkungan menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personel organisasi tentang pengendalian.”

Berbagai faktor yang membentuk lingkungan pengendalian dalam suatu perusahaan antara lain adalah:

1. Integritas dan Etika (*Integrity and ethical value*)

Efektivitas pengendalian internal bersumber dari orang yang mendesain dan melaksanakannya. Oleh karena itu, tanggung jawab manajemen adalah menjunjung tinggi nilai integritas dan etika, karena merupakan dasar dari pengendalian yang dilakukan oleh manajemen dalam mengurangi dan meredam tindakan penyelewengan yang dilakukan oleh individu-individu dalam perusahaan.

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

Kompeten adalah pengetahuan dan kemampuan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas yang menjelaskan pekerjaan setiap individu. Komitmen terhadap kompetensi termasuk pertimbangan manajemen terhadap tingkatan kompetensi untuk pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkatan kompetensi tersebut diterjemahkan kedalam kemampuan dan pengetahuan yang dibutuhkan.

3. Dewan Komisaris dan Komite Audit (*Board of directors or audit committee*).

Untuk menciptakan independensi auditor internal, maka perusahaan harus membentuk dewan komisaris dan komite audit yang berwenang untuk menunjuk auditor internal. Dewan komisaris adalah wakil pemegang saham dalam perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas. Dewan ini berfungsi mengawasi pengelolaan perusahaan yang dilaksanakan oleh manajemen (direksi). Dengan demikian, dewan komisaris yang aktif menjalankan

fungsinya dapat mencegah konsentrasi pengendalian yang terlalu banyak ditangan manajemen (direksi).

Komite audit anggotanya terdiri dari pihak luar perusahaan. Pembentukan komite ini ditujukan untuk memperkuat independensi auditor internal yang oleh masyarakat dipercaya untuk menilai kewajaran pertanggung jawaban keuangan yang dilakukan oleh manajemen.

4. *Filosofi Manajemen dan Gaya Operasi (Management philosophy and operating style).*

Filosofi adalah seperangkat keyakinan dasar (*basic beliefs*), yang menjadi parameter bagi perusahaan dan karyawannya. Filosofi merupakan apa yang seharusnya dikerjakan dan apa yang seharusnya tidak dikerjakan oleh perusahaan. Gaya operasi mencerminkan ide manajer tentang bagaimana suatu perusahaan seharusnya dilaksanakan.

5. *Struktur Organisasi (Organizational Structure)*

Organisasi dibentuk untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu, Struktur organisasi memberikan rerangka untuk perencanaan, pelaksanaan, pengendalian dan pemantauan aktivitas perusahaan. Maka dengan memahami struktur organisasi perusahaan, seorang auditor internal dapat mempelajari dan mengetahui bagaimana pengendalian dilaksanakan.

6. *Pembagian wewenang dan tanggung jawab (Assignment of authority and responsibility).*

Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab merupakan perluasan lebih lanjut pengembangan struktur organisasi akan dapat mengalokasikan berbagai sumber daya yang dimilikinya untuk mencapai tujuan perusahaan. Di samping itu, pembagian wewenang yang jelas akan memudahkan pertanggungjawaban konsumsi sumber daya perusahaan dalam pencapaian tujuan perusahaan.

7. *Pelaksanaan dan kebijakan Sumber Daya Manusia (Human Resources policies and practices).*

Aspek paling penting dalam sistem pengendalian internal adalah manusia. Apabila para pegawai memiliki kompetensi dan dapat dipercaya, maka

pengendalian lainnya dapat diabaikan dan laporan keuangan yang dapat diandalkan masih tetap dapat dihasilkan.

2. Penaksiran Risiko (*Risk Assessment*)

Penaksiran risiko oleh manajemen untuk tujuan pelaporan keuangan serupa dengan perhatian auditor eksternal terhadap risiko bawaan, akan tetapi tujuan manajemen lebih ditekankan pada bagaimana mengelola risiko yang telah ditetapkan:

Berikut ini pengertian penaksiran risiko menurut **IAI** (2001:319,2):

“Penaksiran risiko adalah identifikasi entitas dan analisis terhadap risiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.”

Penaksiran risiko menurut **Henry Simamora** (2002:153) adalah:

“Penaksiran risiko adalah proses organisasi untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang relevan bagi pencapaian tujuannya.”

Dari uraian-uraian di atas dapat diketahui, penetapan atau perkiraan risiko untuk pelaporan keuangan adalah pengidentifikasian, penganalisan, dan pengelolaan risiko-risiko yang relevan terhadap penyiapan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam pencapaian tujuannya. Selanjutnya proses penetapan risiko suatu perusahaan harus mempertimbangkan kejadian-kejadian dan keadaan-keadaan eksternal serta internal yang dapat timbul dan mempengaruhi kemampuan perusahaan untuk mencatat, memproses, mengiktisarkan dan melaporkan data keuangan sesuai dengan asersi manajemen di dalam laporan keuangan. Risiko-risiko dapat timbul atau berubah dikarenakan hal-hal berikut ini:

1. Perubahan dalam lingkungan operasi (*changes in the operating environment*)
2. Karyawan baru (*new personnel*)
3. Sistem informasi baru (*new or revamped information system*)
4. Pertumbuhan yang pesat (*rapid growth*)

5. Teknologi baru (*new technology*)
6. Jalur produk baru atau aktivitas baru (*new line product or activities*)
7. Operasi perusahaan secara internasional (*foreign operational*)
8. Restrukturisasi perusahaan (*corporate restructurism*)
9. Keputusan akuntansi (*accounting decision*)

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Sebagai tambahan terhadap lingkungan pengendalian dan informasi dan komunikasi, suatu entitas memerlukan kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan bahwa tujuan perusahaan akan tercapai, kebijakan dan prosedur tersebut tertuang dalam aktivitas pengendalian.

Menurut **Arens et al** (2005:278) mengemukakan pengertian aktivitas pengendalian adalah sebagai berikut:

“Control activities are the polices and procedures in addition to those included in the other four component, that help ensure that necessary action are taken to address risk in the achievement of the entity’s objectives.”

Jadi berdasarkan uraian di atas dapat diketahui bahwa aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur, selain dari empat komponen lain yang dibuat manajemen untuk memenuhi tujuannya. Banyak sekali kebijakan dan prosedur dalam suatu satuan usaha. Tetapi, lazimnya dapat dipecah menjadi 5 kategori yaitu:

1. *Adequate separation of duties* (pemisahan tugas yang memadai)

Tujuan pokok pemisahan tugas ini adalah segera atas kesalahan dan ketidakberesan dalam pelaksanaan tugas yang dibebankan kepada seseorang. Pemisahaan dan pembatasan pada tugas dan tanggung jawab yang tepat akan memudahkan pada pelaksanaan pengecekan internal dengan tepat.

Pemisahan fungsi ini merupakan dasar dan kunci dari pelaksanaan sistem pengendalian internal setelah diperoleh pegawai personel yang mempunyai kompetensi tersebut akan dapat melaksanakan fungsinya sesuai dengan

tanggung jawab wewenang yang diberikan kepadanya sehingga setiap transaksi yang terjadi akan terbagi kedalam beberapa tahap pekerjaan yang akan memungkinkan dilaksanakan pengecekan internal. Pemisahan ini umumnya setiap transaksi yang terjadi akan terbagi kedalam beberapa tahap pekerjaan yang akan memungkinkan dilaksanakan pengecekan internal. Pemisahan ini umumnya meliputi fungsi operasi, fungsi pencatat, fungsi penyimpangan dan fungsi pengawasan.

2. *Proper authorization of transaction and activities* (otorisasi yang memadai atas transaksi dan aktivitas)

Di dalam organisasi, setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari yang berwenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut. Oleh karena itu di dalam organisasi harus dibuat sistem yang mengatur pembagian wewenang untuk otorisasi atas terlaksananya setiap transaksi. Suatu kebijaksanaan manajemen berupa keputusan atas pemberian otorisasi dan wewenang untuk melaksanakan suatu fungsi dan tugas secara umum maupun khusus yang memungkinkan kronologis suatu transaksi dapat dipertanggungjawabkan kebenaran dan ketetapannya dengan mempertimbangkan batas-batas kewajaran yang ditetapkan. Prosedur otorisasi ini berfungsi sebagai jembatan atau penghubung antara pengendalian administratif dengan pengendalian akuntansi yang dilaksanakan oleh perusahaan.

3. *Adequate documents and records* (dokumen dan pencatatan yang cukup)

Dokumentasi dan pencatatan perlu diselenggarakan sebagai sarana dalam menuangkan dan menerjemahkan tiap transaksi perusahaan ke dalam bentuk-bentuk yang lebih informatif dan memberikan jaminan berupa pengendalian yang memadai atas aktiva perusahaan serta pencatatan seluruh transaksi secara lengkap, benar, dan tepat. Prosedur pencatatan dan dokumentasi ini meliputi tujuan validitas, kelengkapan, timing, klasifikasi dan pengendalian yang tepat atas transaksi.

4. *Physical control over assets and record* (pengendalian fisik atas aktiva dan catatan)

Perlindungan fisik atas data dan aktiva tetap tersebut. Hal ini mengandung arti setiap petugas yang berhubungan dengan data dan aktiva harus mendapatkan otorisasi dari manajemen.

5. *Independent checks on performance* (pengecekan independen terhadap kinerja)

Menunjukkan pada perlunya review atas keempat karakteristik sebelumnya dengan maksud mengawasi dan melakukan penilaian atau pelaksanaan dan kesesuaian antara fungsi dan wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada masing-masing unit kerja serta mempersiapkan tindak lanjut yang diperlukan untuk meningkatkan atau memperbaiki sistem pengendalian internal yang telah dilakukan. Dalam kenyataannya fungsi ini perlu dilaksanakan oleh pihak yang mempunyai independensi yang memadai terhadap organisasi perusahaan secara keseluruhan.

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

Fokus utama dari sistem akuntansi adalah transaksi. Transaksi terdiri dari pertukaran aktiva dan jasa antara suatu entitas dan pihak luar, dan juga pemindahan atau penggunaan aktiva dan jasa antara ke dalam entitas. Transaksi tersebut sebaiknya ditangani dengan suatu cara yang dapat mencegah terjadinya salah saji, oleh karena itu diperlukan sistem informasi dan komunikasi dalam suatu pengendalian internal.

Pengertian informasi dan komunikasi menurut **IAI** (2001:319,2):

“Infomasi dan komunikasi adalah pengidentifikasian, penangkapan dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggung jawab mereka.”

Sedangkan menurut **Arens et al** (2005:281) kegunaan dari informasi akuntansi dan sistem komunikasi dalam satuan usaha berikut:

“The purpose of an entity’s accounting information and communication system is identify, assemble, classify, analyze, record, and report entity’s transaction and to maintain accountability for the related assets.”

Dari uraian sebelumnya dapat dijelaskan bahwa kegunaan informasi akuntansi dan sistem komunikasi satu satuan usaha adalah untuk mengidentifikasi, menggabungkan, mengklasifikasikan, menganalisa, mencatat dan melaporkan transaksi satuan usaha dan untuk mengelola akuntabilitas atas aktiva terkait.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa sistem informasi dan komunikasi akuntansi diciptakan untuk mengidentifikasi, merakit, menggolongkan, menganalisis, mencatat dan melaporkan transaksi suatu perusahaan serta menyelenggarakan pertanggung jawaban kekayaan dan utang perusahaan tersebut.

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Suatu tanggung jawab manajemen yang penting adalah membangun dan memelihara pengendalian internal. Manajemen memantau pengendalian untuk mempertimbangkan apakah pengendalian tersebut beroperasi sebagaimana yang diharapkan.

Pemantauan menurut **Mulyadi** (2005:195):

“Pemantauan adalah proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu.”

Pemantauan dilaksanakan oleh orang yang semestinya melakukan pokok tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian, pada waktu yang tepat untuk menentukan apakah sistem pengendalian internal beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah sistem pengendalian internal tersebut memerlukan perubahan karena terjadinya perubahan keadaan.

Dan menurut **Arents et al** (2005:282), pengertian dari aktivitas pemantauan adalah sebagai berikut:

“Monitoring activities deal with on going or periodic assessment of the quality of internal performance by management to determine that controls operating as intended and that they are modified as appropriate for changes conditions.”

Aktivitas pemantauan berkaitan dengan penilaian efektivitas rancangan dan operasi pengendalian internal secara periodik dan terus-menerus oleh manajemen untuk melihat apakah telah dilaksanakan dengan semestinya dan telah diperbaiki sesuai dengan keadaan.

Informasi untuk menilai dan memperbaiki dapat berasal dari berbagai sumber meliputi studi atas pengendalian internal yang ada, laporan auditor internal, laporan penyimpangan atas aktivitas pengendalian, laporan dari bank sentral, maupun umpan balik dari pegawai dan keluhan dari pelanggan atas tagihan yang datang.

2.1.4 Keterbatasan Pengendalian Internal

Sebaik-baiknya pengendalian internal perusahaan, tidaklah menjamin sepenuhnya apa yang menjadi tujuan perusahaan dapat tercapai. Hal ini disebabkan karena pengendalian internal memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat melemahkan pengendalian internal tersebut. Maka dari itu, bukan suatu hal yang mustahil apabila dalam perusahaan yang memiliki pengendalian internal yang memadai masih juga terjadi kesalahan atau penyelewengan.

Keterbatasan yang melekat pada pengendalian internal menurut **Mulyadi (2002:181)** adalah sebagai berikut:

1. Kesalahan dan pertimbangan

Sering kali manajemen dan personel lain dapat salah dalam mengambil keputusan bisnis yang diambil atau dalam menyusun tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lainnya.

2. Gangguan

Gangguan dalam pengendalian yang ditetapkan dapat terjadi karena personel secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak hati-hati di dalam menjalankan tugasnya atau kelelahan.

3. Kolusi

Kolusi adalah tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan kolusi dapat menyebabkan bobolnya pengendalian internal yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidak beresan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian internal yang dirancang.

4. Pengabdian oleh manajemen

Manajemen dapat mengabdikan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah, seperti keuntungan pribadi manajemen.

5. Biaya lawan manfaat

Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian internal tidak boleh manfaat yang diharapkan dari pengendalian internal tersebut. Manajemen harus bisa memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian internal.

Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, dapat diketahui bahwa sebaik-baiknya pengendalian internal yang diciptakan seseorang , efektivitas pengendalian internal tersebut tergantung pada yang menjalankannya, dan perlu diperhatikan jangan sampai biaya yang digunakan untuk pengendalian ini melebihi kegunaanya.

2.2 Pengertian kinerja

Hasil kerja atau disebut juga kinerja atau ada juga yang menyebut prestasi kerja. Para ahli banyak mengungkapkan pendapat berbeda mengenai hal tersebut sesuai dengan sudut pandangnya masing-masing.

Adapun pengertian kinerja yang telah dirumuskan oleh beberapa ahli manajemen antara lain sebagai berikut:

1. **Stoner**, 1978 dalam bukunya *management* mengemukakan bahwa kinerja adalah fungsi dari motivasi, kecakapan, dan persepsi peranan.
2. **Bernardin dan Russel**, 1993 (dalam bukunya Achmad S. Ruby) mendefinisikan kinerja sebagai pencatatan hasil-hasil yang diperoleh dari fungsi-fungsi pekerjaan atau kegiatan tertentu selama kurun waktu tertentu.
3. **Prawiro Suntoro**, 1999 (dalam buku Merry Dandian Panji) mengemukakan bahwa kinerja adalah hasil kerja yang dapat dicapai seseorang atau sekelompok orang dalam suatu organisasi dalam rangka mencapai tujuan organisasi dalam periode waktu tertentu.
5. **Anwar Prabu Mangkunegara** (2005;9) mengemukakan bahwa kinerja adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya.

Dari empat definisi kinerja di atas, dapat diketahui bahwa unsur-unsur yang terdapat dalam kinerja terdiri dari :

1. Hasil-hasil fungsi pekerjaan
2. Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap prestasi karyawan/pegawai seperti : motivasi, kecakapan, persepsi peranan, dan sebagainya.
3. Pencapaian tujuan organisasi.
4. Periode waktu tertentu.

Berdasarkan hal-hal di atas dapat disimpulkan definisi dari kinerja sebagai hasil-hasil fungsi pekerjaan/kegiatan seseorang atau kelompok dalam suatu organisasi yang dipengaruhi oleh berbagai faktor untuk mencapai tujuan organisasi dalam periode waktu tertentu.

Pelaksanaan hasil pekerjaan/prestasi kerja tersebut diarahkan untuk mencapai tujuan organisasi dalam lokasi kerja, dan kondisi pasar.

Pelaksanaan hasil pekerjaan/prestasi kerja tersebut diarahkan untuk mencapai tujuan organisasi dalam jangka waktu tertentu.

Dengan demikian, kinerja perusahaan adalah fungsi hasil-hasil pekerjaan/kegiatan yang ada dalam perusahaan yang dipengaruhi faktor internal dan ekstern organisasi dalam mencapai tujuan yang ditetapkan selama periode waktu tertentu.

2.2.1 Pengertian pengukuran kinerja

Pengukuran kinerja merupakan salah satu faktor penting yang dapat menjamin keberhasilan implementasi strategi perusahaan adalah pengukuran kinerja untuk membandingkan dengan perusahaan lain. Pengukuran kinerja adalah proses untuk menentukan seberapa baik aktivitas-aktivitas bisnis dilaksanakan untuk mencapai tujuan strategi. Penyajian laporan kinerja sebaiknya memperhatikan kemampuan penerima dalam memahami laporan tersebut.

Adapun definisi dari pengukuran kinerja Menurut **A.A. Anwar Prabu Mangkunegara (2005:9)** definisi kinerja;

“Adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai tanggungjawab yang diberikan kepadanya.”

2.2.2 Tujuan pengukuran kinerja

Tujuan pokok pengukuran kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang ditetapkan sebelumnya, agar mematuhi standar perilaku yang ditetapkan sebelumnya, agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan sebagai suatu usaha formal, maka pengukuran kinerja harus dimulai dengan pernyataan yang jelas tentang tujuannya.

Secara umum, tujuan suatu perusahaan untuk mengadakan pengukuran kinerja adalah

1. menetapkan kontribusi masing-masing divisi atas perusahaan secara keseluruhan atau atas kontribusi dari masing-masing sub divisi, misalnya jenis produk, daerah pemasaran atau golongan pelanggan, dari suatu divisi (evaluasi ekonomis/evaluasi segmen).

2. memberikan dasar untuk mengevaluasi kualitas kinerja masing-masing manajer divisi atau kantor cabang (evaluasi manajerial).
3. memotivasi para manajer divisi atau kantor cabang supaya konsisten mengoperasikan divisi atau kantor cabangnya sehingga sesuai dengan tujuan pokok perusahaan (evaluasi operasi).

Secara formal produk akhir dari hasil pengukuran kinerja diwujudkan dalam suatu laporan yang disebut sebagai laporan kinerja. Penilaian kinerja mempunyai manfaat bagi manajemen seperti yang diutarakan **Mulyadi (2001;416)** sebagai berikut :

1. mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum.
2. membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti:promosi, transfer, dan pemberhentian.
3. mengidentifikasikan kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan menyediakan criteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.
4. menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
5. menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan.

Pengukuran dengan hanya mengandalkan ukuran *financial* jika disadari sebenarnya sudah cerita ketinggalan jaman. Untuk mencegah terjadinya kesalahan yang berulang-ulang, seyogyanya tidak terikat kepada kriteria yang dikeluarkan oleh Departemen Keuangan. Perusahaan paling tidak mempunyai atau mengusulkan pedoman standar ukuran kinerja yang harus dipenuhi. Walaupun perkembangan terakhir ukuran kinerja yang sudah ditentukan Menteri Keuangan sudah mulai mencantumkan ukuran non keuangan seperti segi operasi dan administrasi, namun dirasa belum memberikan gambaran yang baik mengenai pedoman kinerja yang benar, sehingga patut dicermati dengan hati-hati.

Kelemahan dalam pengukuran kinerja perusahaan berdasarkan ukuran financial sudah lama disadari para ahli bidang akuntansi karena ukuran tersebut hanya ukuran jangka pendek dan mengabaikan *going concern* dari suatu entitas.

Konsep pengukuran dengan mengandalkan ukuran keuangan adalah konsep pengukuran tradisional yang sudah ketinggalan zaman dan hanya mampu mengejar tujuan profitabilitas. Padahal ukuran profitabilitas dapat digambarkan melalui rekayasa laporan keuangan sehingga memperoleh gambaran yang baik.

Perusahaan dapat merekayasa pencarian laba yang optimal melalui ukuran yang paradigma *rational goal* modelnya mudah diukur secara kuantitatif. Dengan berfokus pada ukuran-ukuran tersebut kita telah melupakan aspek eksternal yang dominan dalam menentukan *going concern* perusahaan antara lain seperti:

- Tingkat kepuasan pelanggan
- Loyalitas pelanggan
- *Employee* retensi
- *Low cost*
- *Cost leadership*

Sehingga dalam percaturan persaingan global perusahaan, tidak akan mampu mempertahankan keunggulannya. Pada gilirannya, seperti kejadian akhir-akhir ini, perusahaan yang baru saja dinyatakan 'sehat' tiba-tiba saja *kolaps*. Sebaliknya, perusahaan yang dikatakan tidak sehat ternyata dapat bertahan hidup, bahkan makin berkembang. *Norton dan Kaplan*, masing-masing konsultan kondang dalam akuntansi manajemen dan guru besar dalam bidang ilmu akuntansi dari Harvard Business School menyatakan betapa pentingnya memperhatikan aspek non finansial dalam mengukur kinerja badan usaha.

Balance scorecard merupakan suatu alternatif dalam pengukuran kinerja tersebut. Tujuan dan pengukuran *balance scorecard* bukan hanya pada pengukuran *financial* dan *non financial* melainkan hasil dari suatu proses atas bawah (*top-down*) yang berdasarkan misi dan visi. Kelebihan dari ukuran ini adalah adanya pendekatan untuk menerjemahkan misi, visi, dan strategi perusahaan ke dalam tujuan-tujuan dan pengukuran yang lebih nyata.

Misi, visi, dan strategi perusahaan memimpin tujuan dan pengukuran dalam *balance scorecard* dapat dilihat dari 4 (empat) *perspective*, antara lain:

1. *Financial perspective* (Perspektif Keuangan)
2. *Costumer perspective* (Perspektif Pelanggan)

3. *Internal business process perspective* (Bisnis Internal dan Operasi)
4. *Learning and growth perspective* (Pembelajaran dan Pertumbuhan)

1. *Financial Perspective* (Perspektif Keuangan)

Pendekatan perspektif keuangan dalam *balanced scorecard* merupakan hal yang sangat penting, hal ini disebabkan ukuran keuangan merupakan suatu konsekuensi dari suatu keputusan ekonomi yang diambil dari suatu tindakan ekonomi. Ukuran keuangan ini menunjukkan adanya, perbaikan, perencanaan, implementasi, serta evaluasi dari pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan. Adapun perbaikan tercemin dari sasaran-sasaran yang terkait dengan laba.

Menurut **Kaplan** dan **Norton** (1996), sasaran keuangan berbeda pada tiap tahap dari siklus kehidupan bisnis. Tahapan yang dimaksud terdiri dari tahap pertumbuhan, tahap bertahan, dan tahap panen.

a. Tahap Pertumbuhan (*Growth*)

Pada tahap ini perusahaan memiliki produk atau jasa dengan potensi pertumbuhan yang baik. Pada tahap ini perusahaan beroperasi dengan *cash flow* yang negatif dan tingkat pengembalian modal yang rendah, investasi yang ditanam memakan biaya yang lebih besar dibanding jumlah dana yang bisa dihasilkan karena konsumen masih terbatas.

Sasaran keuangan pada tahap pertumbuhan adalah menekankan pengukuran tingkat pertumbuhan pendapatan (*revenue*) atau penjualan dalam pasar yang telah ditargetkan.

b. Tahap Bertahan (*Sustain*)

Pada tahap ini perusahaan masih melakukan investasi dan reinvestasi dengan persyaratan tingkat pengembalian yang terbaik, mempertahankan pangsa pasar atau mengembangkannya.

Investasi yang dilakukan pada umumnya diarahkan untuk meningkatkan kapasitas dan penyempurnaan proses operasional secara konsisten. Pada tahap ini sasaran keuangan lebih diarahkan pada besarnya tingkat pengembalian atas investasi yang dilakukan sehingga tolak ukur yang umumnya dipakai adalah

besarnya pendapatan operasional (*operating income*), besarnya laba kotor (*gross margin*), tingkat pengembalian modal (*return of capital employed*), atau besarnya nilai tambah ekonomi.

c. Tahap Panen (*Harvest*)

Pada tahap ini perusahaan telah mencapai titik jenuh atas produk-produk atau jasa yang dihasilkannya. Perhatian dipusatkan pada upaya meningkatkan efisiensi untuk memaksimalkan arus kas masuk sebagai hasil atas investasi lebih jauh kecuali hanya untuk pemeliharaan dan perbaikan fasilitas dan bukan untuk melakukan ekspansi atau membangun suatu kemampuan baru. Sehingga dalam tahap ini besarnya arus kas masuk dari kegiatan operasi dan tingkat penurunan kebutuhan modal kerja (*working capital requirement*) dijadikan tolak ukur kinerja finansial.

Sasaran-sasaran dan tolak ukur finansial memiliki peran ganda. Selain merupakan target akhir bagi sasaran dan ukuran dalam perspektif lain dalam *Balance scorecard*, juga menggambarkan kinerja finansial yang diharapkan dari strategi.

2. *Customer Perspective* (Perspektif Pelanggan)

Perspektif pelanggan memungkinkan perusahaan menyelaraskan berbagai ukuran pelanggan penting yaitu kepuasan, loyalitas, retensi, akuisisi dan profitabilitas. Perspektif pelanggan memungkinkan perusahaan melakukan identifikasi dan pengukuran secara eksplisit. Proporsi nilai yang akan diberikan oleh perusahaan kepada pelanggan dan pasar sasaran. Proporsi nilai merupakan faktor pendorong, *lead indicator* untuk ukuran pelanggan.

Pelanggan sangat penting artinya karena merupakan sumber pendapatan perusahaan. Pada masa lalu terdapat kecenderungan bahwa perusahaan lebih mengkosentrasikan diri pada kemampuan internal dengan memberikan penekanan pada kinerja produk, inovasi, dan teknologi, tanpa kewajiban untuk memahami apa yang dibutuhkan pelanggan. Kini dengan tingkat persaingan yang demikian tajam, begitu banyak perusahaan yang berlomba untuk menawarkan produk dan jasa yang lebih baik sesuai dengan preferensi pasar. Sehingga kini pelanggan

memiliki begitu banyak pilihan sebagai konsekuensinya. Jika perusahaan ingin mencapai kinerja keuangan yang superior dan jangka panjang, mereka harus menciptakan dan memberikan suatu produk dan jasa yang lebih bernilai bagi pelanggan.

Berdasarkan pengetahuan bahwa di satu pihak, *potential customer* sangatlah beragam dan di pihak lain perusahaan pun memiliki keterbatasan untuk dapat memuaskan seluruh *potential customernya*, maka perusahaan perlu membuat segmentasi pasar yang paling mungkin untuk dilayani dengan cara terbaik berdasarkan kemampuan dan sumber daya yang ada.

Mengacu pada uraian *Kaplan & Norton*, penetapan segmen pasar yang dijadikan sasaran dan identifikasi keinginan dan kebutuhan pelanggan dan segmentasi tersebut merupakan langkah-langkah awal dan penentuan seperangkat tolok ukur kinerja pelanggan.

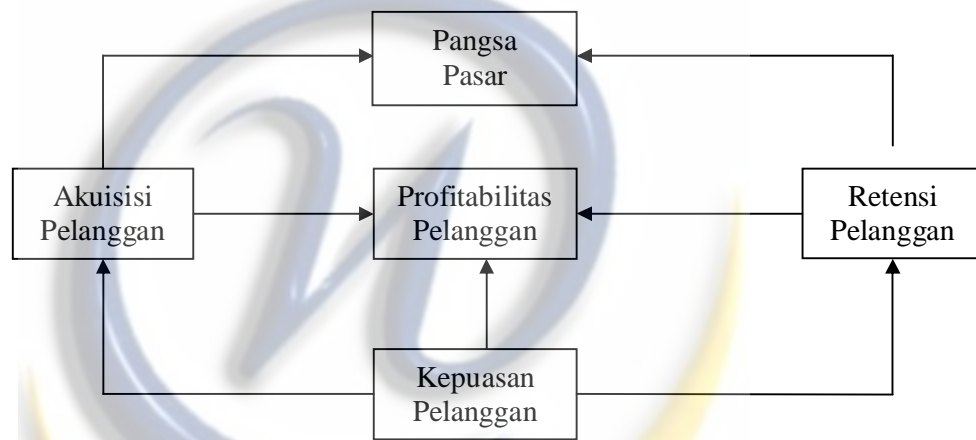
Tolok ukur kinerja pelanggan sendiri di bagi ke dalam dua kelompok. Kelompok pertama, disebut kelompok inti (*core measurement group*) dan kelompok ke dua disebut kelompok penunjang (*Customer Value Proposition*).

Lima tolok ukur yang tergabung dalam kelompok inti pada dasarnya merupakan ukuran-ukuran hasil akhir (*outcome measures*) yang saling terkait, terdiri dari :

- a. Tingkat kepuasan pelanggan (*Customer Satisfaction*) yang mengukur seberapa jauh para pelanggan merasa puas terhadap layanan perusahaan (kriteria-kriteria tertentu).
- b. Kemampuan mempertahankan pelanggan lama (*Customer Retention*) yang mengukur seberapa banyak perusahaan berhasil mempertahankan pelanggan-pelanggan lama.
- c. Tingkat perolehan pelanggan baru (*New Customer Acquisition*) yang mengukur seberapa banyak perusahaan berhasil menarik pelanggan-pelanggan baru.

- d. Tingkat profitabilitas pelanggan (*Customer Profitability*) yang mengukur seberapa besar keuntungan yang berhasil diraih oleh perusahaan dari satu segmen pasar yang dilayani.
- e. Penguasaan pangsa pasar (*Market and Account Shares*) yang mengukur seberapa besar proporsi segmen pasar tertentu yang dikuasai oleh perusahaan.

Hubungan antara kelima tolok ukur yang tergabung dalam kelompok inti :



Gambar 2.1 Perspektif Pelanggan-Ukuran Utama

3. *Internal business process perspective* (Perspektif proses bisnis internal)

Perspektif Proses Bisnis Internal ini mengungkapakan perbedaan ukuran kinerja yang mendasar antara pendekatan tradisional dan *Balanced Scorecard*. Dalam perspektif bisnis internal manajer berusaha mengidentifikasi proses-proses yang penting bagi tercapainya tujuan perusahaan yang ada dalam perspektif pelanggan maupun perspektif keuangan. Jadi perusahaan biasanya akan mengembangkan sasaran yang ada dalam prospek bisnis internal ini setelah perusahaan terlebih dahulu menetapkan sasarannya dalam perspektif keuangan dan pelanggan.

Tiap pelanggan mempunyai seperangkat proses penciptaan nilai yang unik bagi pelanggannya, namun pendekatan *Balanced Scorecard* membaginya menjadi tiga bagian yaitu inovasi, operasi, dan layanan purnajual yang merupakan proses internal yang umum ada dalam perusahaan.

a. Inovasi

Pada tahap ini dilakukan aktifitas penilaian dan pengembangan produk/jasa perusahaan, meneliti kebutuhan pelanggan baik para pelanggan yang kini dimiliki maupun para pelanggan potensial dan kemudian menciptakan produk/jasa yang akan memenuhi kebutuhan ini.

b. Operasi

Proses operasi perusahaan mencerminkan aktifitas yang dilakukan perusahaan mulai penerimaan order dari pelanggan hingga saat ini produk/jasa tersebut dikirimkan pada pelanggan.

c. Layanan Purna Jual

Pada tahapan ini, perusahaan memberikan manfaat tambahan kepada pelanggan yang telah membeli produk/jasanya dalam bentuk/layanan pasca transaksi. Pelanggan yang ingin mengukur apakah dalam pelayanan pasca transaksi ini telah memenuhi harapan pelanggannya, dapat menggunakan tolok ukur yang bersifat kualitas, biaya dan waktu seperti yang dilakukan pada proses operasi.

4. Learning and growth perspective (Perspective proses belajar mengajar)

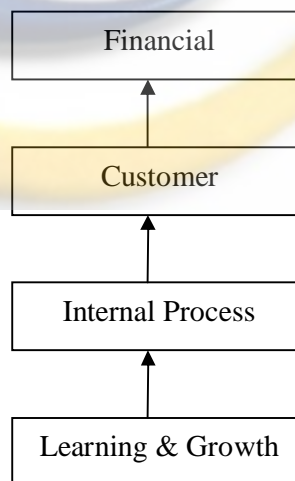
Tujuan dilakukannya pengukuran kinerja ini adalah untuk mendorong operasi perusahaan menjadi organisasi belajar (*learning organization*) sekaligus untuk pertumbuhannya. Proses pembelajaran dan berkembang dapat diukur melalui kriteria sebagai berikut.

- a. Kemampuan pegawai mencakup tingkat kepuasan pegawai, tingkat perputaran pegawai, besarnya pendapatan perusahaan per pegawai, nilai tambah pegawai, dan tingkat pengembalian balas jasa.
- b. Kemampuan sistem informasi meliputi, ketersediaan informasi yang dibutuhkan, tingkat ketepatan informasi yang tersedia, dan jangka waktu perolehan informasi.

- c. Motivasi, pemberdayaan dan keserasian individu perusahaan. Tolok ukurnya, jumlah sasaran pegawai, jumlah saran yang direalisasikan, jumlah saran yang berhasil guna, dan jumlah pegawai yang tahu visi, misi, dan tujuan perusahaan.

Setiap tujuan dan ukuran dari perspektif merupakan suatu hubungan sebab akibat, *Kaplan dan Norton* (1996:30) menjelaskan hubungan sebab akibat peningkatan kinerja perusahaan yang dijelaskan dalam 4 perspektif yang ada dalam *balanced scorecard* seperti terlihat pada Gambar 2.2.

Gambar 2.2 menjelaskan bahwa kinerja keuangan (*financial*) sebenarnya merupakan hasil dari suatu proses yang berlanjut yang dimulai dengan adanya peningkatan kemampuan sumberdaya, selanjutnya berimplikasi pada kualitas proses yang lebih baik. Kualitas proses yang lebih baik akan berakibat penyerahan produk dan jasa yang berkualitas dan tepat waktu sehingga akan menyebabkan pelanggan loyal dan mereka bersedia membayar lebih besar dan berkelanjutan, yang pada akhirnya akan menaikkan laba perusahaan.



Gambar 2.2 *Balanced Scorecard Cause Effect*

Dengan demikian, *balance scorecard* sangat berarti untuk dipertimbangkan dalam pengukuran penilaian kinerja perusahaan secara keseluruhan dan memberikan gambaran yang lebih obyektif atas kinerja perusahaan, baik pada masa perekonomian yang stabil bahkan pada saat perekonomian tengah gonjang-ganjing (*turbulance*).

2.3 Hubungan Pengendalian Internal dengan Kinerja Perusahaan

Sistem akuntansi pada perusahaan yang baik harus mempunyai pengendalian yang secara independen menelaah kinerja atau proses dalam sistem. Menyelidiki hubungan data operasi dan keuangan yang diikuti analisis, investigasi perbedaan yang tidak diharapkan dan tindakan korektif. Aktivitas pengendalian kinerja merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan diambil untuk menelaah kinerja dalam pencapaian tujuan perusahaan yaitu berupa kinerja yang maksimal.

Menurut **Surya Pratolo** dalam jurnalnya yang memaparkan Kinerja BUMN di Indonesia dengan aspek Pengendalian Internal sebagai faktor pendukungnya bahwa :

“untuk mencapai tujuan BUMN berupa kinerja perusahaan yang maksimal, perusahaan harus dikelola dengan baik. Untuk dapat mewujudkan pengelolaan dengan baik diperlukan pembangunan berbagai aspek yang mendukungnya. Pembangunan pada aspek sistem perusahaan antara lain dapat ditempuh dengan pembangunan pengendalian internal yang baik.”

Dalam pencapaian pengendalian internal yang baik atau memadai, dalam setiap tiga kategori tujuan, organisasi menetapkan tujuan pengendalian tersendiri dan prosedur pengendalian untuk mencapai tujuan luas tersebut. Apabila perusahaan ingin mencapai tujuan pengendalian tersebut, maka komponen-komponen dalam pengendalian harus ada. Hubungan antara tujuan dan komponen terdapat hubungan langsung antara tujuan dan komponen, yaitu apa yang ingin dicapai (3 tujuan) dengan komponen yang menunjukkan apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan tersebut. Pengendalian internal diciptakan agar aktivitas operasional perusahaan dapat terkendali dan dilakukan oleh semua elemen-elemen yang ada dalam perusahaan.

Pengendalian internal harus dapat terlaksana secara efisien dan efektif karena menyangkut pada harta perusahaan. Karena apabila pengendalian internal telah terlaksana sesuai dengan yang telah ditetapkan maka perusahaan akan lebih dapat meningkatkan kinerja.

Dalam hal ini hubungan pengendalian internal dengan kinerja merupakan bagian dari aktivitas pengendalian yang dilakukan oleh suatu organisasi dalam rangka pencapaian tujuan organisasi itu sendiri. Pengendalian internal relevan untuk keseluruhan entitas operasi atau fungsi bisnis. Dengan mendorong usaha penyempurnaan struktur organisasi, peningkatan efektivitas dan efisiensi operasi perusahaan, kebijakan publik, ketatalaksanaan, metode kerja dan mekanisme pelaporan yang handal, mengarahkan apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan. Sehingga tercipta kinerja yang baik pada perusahaan.

Jadi dari uraian tersebut agar dapat dicapainya kinerja yang baik atau maksimal pada suatu perusahaan, harus didukung dengan adanya pengendalian internal yang memadai. Hal tersebut mendukung hipotesis yang penulis paparkan pada bagian sebelumnya yang menyatakan bahwa terdapat hubungan yang positif antara pengendalian internal dengan kinerja perusahaan.