

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengendalian Internal

1. Pengertian Pengendalian Internal

Dalam usaha mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan oleh pimpinan perusahaan, maka struktur pengendalian internal harus dilaksanakan dengan baik sesuai dengan kebijaksanaan yang telah ditetapkan.

Pengendalian internal dilaksanakan untuk mencegah terjadinya penyimpangan. Penyimpangan dari rencana sedapat mungkin dideteksi secara dini sehingga pimpinan atau manager dapat dengan cepat melakukan tindakan untuk mengatasinya, selain itu pengendalian diperlukan untuk menilai apakah suatu rencana telah dilaksanakan dengan baik.

Istilah pengendalian internal dapat diartikan secara sempit dan luas.

Dalam arti sempit

Istilah tersebut disamakan dengan Internal Check yang merupakan mekanisme untuk memeriksa ketelitian data-data administratif, misalnya pengecekan penjumlahan mendatar (*cross footing*) maupun penjumlahan menurun (*footing*).

Dalam arti luas

Istilah tersebut disamakan dengan pengendalian manajemen yaitu sistem yang tidak hanya meliputi pekerjaan pengecekan tetapi melalui semua alat-alat yang digunakan untuk mengendalikan perusahaan.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik :

Struktur pengendalian internal adalah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa tujuan satuan usaha yang spesifik akan dapat dicapai.

Menurut Theodorus M. Tuanakota definisi pengendalian internal adalah :

Pengendalian internal meliputi rencana organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaan, menguji ketepatan dan sampai berapa jauh data akuntansi dapat dipercaya, mengalahkannya efisiensi dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang telah digariskan.

Menurut Anies S.M Basamalah (2003 : 135) pengertian pengendalian internal adalah :

”Pengendalian internal terdiri dari rencana organisasi serta seluruh metode koordinasi dan pengukuran yang diterapkan oleh perusahaan untuk menjaga aktivitya, menguji keakuratan dan keandalan data akuntansinya, mendukung efisiensi operasional serta mendorong dipatuhinya kebijakan-kebijakan manajerial yang telah diterapkan”

Menurut George H. Bordnar and Willian S. Hapwood (2001 : 31), pengendalian intern adalah :

”Suatu proses yang dibuat untuk memberikan jaminan akan tercapainya tujuan-tujuan (a) kehandalan laporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, (c) ketaatan atas ketentuan dan peraturan yang berlaku.”

Definisi tersebut menjelaskan pengendalian internal sebagai suatu kerangka kerja tertentu untuk mencapai tujuan tertentu pula. Kerangka kerja tersebut terdiri dari rencana organisasi serta metode dan alat-alat pengukuran lainnya yang digunakan organisasi untuk menjaga aktiva organisasi, menguji keakuratan dan keandalan data akuntansinya, mendukung efisiensi operasional dan mendorong dipatuhinya kebijakan-kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

Menurut *Commite on auditing procedure* dari *American Institute of Certified Public Accountans* menjelaskan pengendalian internal sebagai berikut :

Internal controls comprise the plan of organization and all of the coordinate methods and measure adopted within a business to saveguard it's assets, check the accuracy and reability of it's accounting data promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed menegerial policies.

Artinya :

Pengendalian internal meliputi rencana organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaannya, menguji ketepatan dan sampai seberapa jauh data akuntansi dapat dipercaya, menggalakkan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang telah digariskan oleh manajemen. AICPA (1999 : 6)

Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission
(COSO)

Pada tahun 1992 telah mengeluarkan definisi tentang pengendalian internal sebagai berikut:

Internal control is a process, affected by enty's board of directors, management and other personel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories :

1. *Effectiveness and efficiency of operations*
2. *Reliability of Financial Reporting*
3. *Compliance with Aplicable laws and regulations*

Artinya : Suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lain, yang didisain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini :

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

Dari pengertian pengendalian internal yang telah diuraikan, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa semua pengendalian internal bertujuan untuk :

1. Menjaga kekayaan harta milik perusahaan.
2. Menjamin ketelitian dan kebenaran data akuntansi.
3. Memajukan efisiensi dalam operasi perusahaan.

4. Mendorong terpenuhinya ketaatan terhadap kebijaksanaan yang telah ditetapkan.

2. Tujuan dan Komponen Pengendalian Internal

Berdasarkan pengertian yang disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa tujuan dari pengendalian internal Mulyadi (1993 : 165-166) adalah :

- a. Menjaga kekayaan organisasi
- b. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi
- c. Mendorong efisiensi
- d. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen

Menurut tujuannya, struktur pengendalian internal tersebut dibagi menjadi dua macam : pengendalian akuntansi (*internal accounting control*) dan pengendalian administratif (*internal administratif control*). Pengendalian intern akuntansi, yang merupakan bagian dari struktur pengendalian intern meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan, terutama untuk menjaga kekayaan organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Pengendalian internal akuntansi yang baik akan menjamin keamanan kekayaan para investor dan kreditur yang ditanamkan dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya. Pengendalian internal administratif meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan manajemen.

Merupakan suatu hal yang sulit untuk merancang suatu pengendalian internal agar menghasilkan sistem yang sempurna yang dapat mencegah 100 % pemborosan dan penyelewengan dalam perusahaan. Pengendalian internal yang dimaksud adalah untuk menciptakan suatu alat pelaksana yang efisien dan efektif dan juga membatasi pemborosan dan penyelewengan. Bagi perusahaan besar yang mempunyai jumlah tenaga kerja yang banyak, maka dimungkinkan diadakannya pemisahan wewenang dan tanggung jawab yang baik (diterapkan suatu pengendalian internal yang lebih baik) dan sebaliknya. Apabila jumlah pegawai sedikit dan kualitas rendah, maka pengendalian internal menjadi lemah dan harus ditambah dengan pengawasan yang bersifat langsung yang dilakukan oleh pimpinan perusahaan.

Syarat-syarat tertentu yang dibutuhkan untuk prosedur pengendalian internal berbeda-beda disetiap perusahaan, karena syarat-syarat itu tergantung pada ciri khas dan lingkungan perusahaannya. Oleh karena itu tidak ada satu pun sistem pengendalian internal yang ideal yang cocok untuk semua atau sebagian besar perusahaan.

Jadi jelaslah dengan adanya struktur pengendalian internal yang memadai dan baik akan mengurangi kesalahan dan penyelewengan . Kalau pun terjadi kesalahan dan penyelewengan maka akan dapat diketahuinya dan diatasi dengan cepat.

Tujuan pengendalian internal menurut Anies S.M Basalamah (2003 : 136) adalah :

1. Menjaga aktiva organisasi yang bersangkutan.
2. Menguji keakuratan dan kehandalan data akuntansinya.
3. Mendukung efisiensi operasional.
4. Mendukung dipatuhinya kebijakan-kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

Sedangkan komponen pengendalian internal menurut *the Committee of the Sponsoring Organization* (COSO) ada 5, yaitu :

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*) :

Lingkungan pengendalian mencakup seluruh tindakan, kebijakan dan prosedur yang menggambarkan seluruh sikap dari manajemen, direktur, dan pemilik satuan usaha tentang pengendalian internal yang dapat menimbulkan kesadaran bagi para anggota organisasi tersebut mengenai pentingnya pengendalian semacam itu bagi satuan usaha yang bersangkutan. Dengan demikian lingkungan pengendalian pada dasarnya menggambarkan sikap, kepedualian dan tindakan-tindakan berbagai pihak yang ada di dalam organisasi seperti pemilik, pegawai, dan sebagainya, berkenaan dengan pentingnya pengendalian.

Faktor-faktor lingkungan mencakup integritas, nilai etis dan kompetensi dari orang entitas; filosofi manajemen dan gaya operasi; cara manakemen memberikan otoritas dan tanggung jawab, dan

mengorganisasi dan mengembangkan orangnya; perhatian dan pengarahan yang diberikan dewan komisaris.

2. Penaksiran risiko (*risk assessment*) :

Untuk tujuan pelaporan keuangan, akses terhadap risiko menunjukkan mengenai mekanisme yang ditetapkan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola risiko-risiko yang berkaitan dengan berbagai aktivitas di mana organisasi berkecimpung, termasuk penjualan, produksi, pemasaran dan keuangan yang ada di dalam perusahaan yang berkaitan dengan pembuatan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Akses manajemen terhadap risiko bisnis perusahaannya pada dasarnya menyerupai akses auditor terhadap pengendalian, yaitu bahwa manajemen mengakses risiko sebagai bagian dari perancangan dan pelaksanaan pengendalian internal untuk meminimalkan kesalahan dan penyalahgunaan, sedangkan auditor mengakses risiko untuk menentukan bukti-bukti yang diperlukan dalam pelaksanaan kerja auditnya.

3. Aktivitas pengendalian (*control activities*) :

Aktivitas pengendalian (*control activities*) merupakan pelaksanaan dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur tambahan selain dari empat komponen lainnya yang dimaksudkan untuk membantu memberikan jaminan bahwa tindakan-tindakan yang harus dilakukan benar-benar telah dilaksanakan dalam mencapai tujuan organisasi yang bersangkutan.

Prosedur-prosedur pengendalian tambahannya adalah :

- a. Otorisasi yang memadai atas transaksi dan kegiatan.
 - b. Adanya pemisahan tugas yang memadai.
 - c. Adanya dokumentasi dan pencatatan yang memadai.
 - d. Adanya pengendalian yang memadai atau akses dan penggunaan aktivitas perusahaan dan catatan.
 - e. Adanya pengecekan atas kinerja yang dilakukan secara independen.
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*) :

Sistem yang memungkinkan orang entitas untuk memperoleh dan menukar informasi yang diperlukan untuk melaksanakan, mengelola dan mengendalikan operasinya.

Tujuan dari sistem informasi dan pelaporan akuntansi dari suatu satuan usaha adalah untuk mengidentifikasi, menghubungkan, mengklasifikasikan, menganalisis, mencatat, dan melaporkan transaksi satuan usaha yang bersangkutan serta untuk mempertahankan akuntabilitas aktiva dan kewajiban yang terkait. Agar sistem informasi ini menjadi efektif maka sistem informasi tersebut harus :

- a. Mengidentifikasi dan mencatat transaksi-transaksi yang valid saja.
- b. Mengidentifikasi dan mencatat seluruh transaksi yang valid tersebut.
- c. Memberikan jaminan bahwa aktiva dan kewajiban yang sudah dicatat adalah dari hasil transaksi yang menyebabkan timbulnya hak atau kewajiban perusahaan.

- d. Mengukur nilai transaksi sedemikian rupa sehingga memungkinkan untuk mencatat nilai moneter transaksi tersebut secara memadai dalam laporan keuangan.
- e. Mencakup rincian semua transaksi secara memadai sehingga memungkinkan untuk disajikan di dalam laporan keuangan, termasuk klasifikasi yang memadai dan pengungkapan yang perlu disajikan di dalam laporan keuangan.

5. Pemantauan (*monitoring*) :

Sistem pengendalian internal perlu dimonitor, yaitu proses untuk menilai mutu kerja sistem sepanjang waktu. Ini dijalankan melalui aktivitas yang memonitoring yang terus menerus, evaluasi yang terpisah atau kombinasi dari keduanya.

kegiatan pemantauan berkaitan dengan penilaian atas kualitas kinerja struktur pengendalian internal yang dilakukan oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian yang sudah ditetapkan tersebut memang benar-benar dilaksanakan sesuai dengan tujuannya semula serta untuk menentukan bahwa pengendalian tersebut memang benar-benar perlu diperbaiki agar sesuai dengan berubahnya kondisi yang ada. Kegiatan ini dapat dilakukan dengan berbagai cara dan sumber seperti menilai pengendalian yang ada, mempelajari laporan auditor, review atas laporan pengecualian, melalui saran-saran dari anggota organisasi atau rapat-rapat pimpinan, bahkan dapat pula dilakukan melalui keluhan pelanggan.

3. Jenis Pengendalian Internal

Secara luas pengendalian internal dibagi atas 2 bagian yaitu :

1. Pengendalian Administratif

Meliputi struktur organisasi dan semua ukuran serta metode yang diterapkan dalam suatu organisasi terutama untuk mendorong efisiensi kegiatan dan dipatuhinya kebijaksanaan manajemen. Pengendalian administratif kurang mempunyai hubungan langsung dengan laporan keuangan, oleh karena itu pemeriksaan kurang berkepentingan terhadapnya.

2. Pengendalian Akuntansi

Meliputi struktur organisasi dan semua ukuran serta metode yang diterapkan dalam suatu organisasi terutama untuk menjaga kekayaan dan mengecek ketelitian dan dapat dipercaya tidaknya data akuntansi dan untuk memberikan jaminan bahwa :

- a. Transaksi dilaksanakan sesuai dengan persetujuan pimpinan baik yang bersifat umum maupun khusus.
- b. Transaksi telah dicatat untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Atau cerita lain yang sesuai dengan tujuan penyusunan laporan keuangan tersebut.
- c. Penguasaan atas harta perusahaan hanya diberikan bila telah mendapat persetujuan pimpinan.

- d. Jumlah harta perusahaan tercantum dalam catatan perusahaan dibandingkan dengan harta yang ada pada waktu yang tepat dan tindakan yang wajar diambil jika terdapat perbedaan.

4. Faktor-faktor yang Menentukan Syarat Pengendalian Internal

Struktur pengendalian internal yang memuaskan untuk suatu perusahaan tertentu belum memuaskan bagi perusahaan lain, meskipun keduanya termasuk dalam industri yang sejenis. Hal-hal yang menyebabkan berbedanya suatu struktur pengendalian intern antara lain mengenai :

- a. Jenis industri dimana perusahaan itu beroperasi.
- b. Sifat khas pelanggan yang dilayani.
- c. Sifat produk barang atau jasa yang dihasilkan.
- d. Struktur modal dan cara pembiayaan perusahaan.
- e. Jumlah dan sifat pegawai yang dikerjakan.
- f. Sifat barang yang dibeli dan dipakai oleh perusahaan dalam memproduksi barang atau memberikan jasa.
- g. Ciri-ciri rekanan dan pihak luar lainnya yang melakukan transaksi dengan perusahaan.
- h. Sifat transaksi yang diproses dan tugas administrasi yang dilakukan dalam memproses transaksi-transaksi.

5. Syarat-syarat Pengendalian Internal

Untuk mendapatkan pengendalian internal yang baik perlu diperhatikan persyaratan sebagai berikut : Sukrisno Agoes (2000 : 53)

a. Pegawai yang mampu dan dapat dipercaya

Masing-masing pegawai harus diberikan tanggung jawab yang sesuai dengan kecakapan serta kejujurannya. Kadang-kadang perusahaan menggunakan pegawai yang murah untuk menghemat biaya. Sebenarnya dalam jangka panjang, cara ini terbukti mahal karena bukan saja produktivitasnya rendah, juga ada kemungkinan untuk melakukan penyelewengan.

b. Pemisahan wewenang yang jelas

Struktur organisasi harus disusun sedemikian rupa sehingga disatu pihak tenaga para karyawan dapat digunakan sebaik-baiknya tapi dilain pihak terdapat pemutusan wewenang untuk maksud golongan intern. Dalam hal ini pertama-tama harus diadakan pemisahan antara :

- 1) Fungsi operasi. Misalnya bagian pembelian dan bagian penjualan.
- 2) Fungsi penyimpanan, misalnya penyimpangan persediaan.
- 3) Fungsi pencatatan, misalnya pencatatan pembelian dan penjualan barang.

Pembagian tugas antara pegawai harus dilakukan sehingga tidak seorang pun dapat mengerjakan transaksi dari awal hingga akhir. Pada transaksi-transaksi yang penting harus diikuti sertakan paling sedikit dua orang dan hasil pekerjaan mereka di cocokkan satu sama lain.

c. Pengawasan

Hasil pekerjaan masing-masing pegawai harus diawasi dan dimulai oleh atasan yang bertanggung jawab atas hasil pekerjaan

pegawai tersebut. Alasan ini sesuai dengan prinsip-prinsip manajemen, harus menilai hasil pekerjaan bawahannya, dan jika dianggap perlu atasan dapat mengadakan tindakan koreksi. Penyelewengan yang dilakukan oleh pegawai-pegawai yang tidak jujur sebenarnya mempunyai biaya yang mahal bagi perusahaan karena pegawai berkali-kali berhasil melakukan penyelewengan kecil-kecilan akan mencoba melakukan yang lebih besar sehingga berturut-turut akan merugikan perusahaan. Disamping itu penyelewengan akan merusak moral pekerja-pekerja lainnya. Oleh karena itu adalah tanggung jawab pimpinan perusahaan untuk mengawasi mereka agar tetap jujur dan bermoral baik.

d. Menetapkan tanggung jawab secara perorangan

Dalam menetapkan tanggung jawab mengenai suatu tugas, sedapat mungkin diikuti pelaksanaannya sampai pada tingkat yang melaksanakannya dengan maksud untuk menghubungkan hasil pelaksanaan tersebut. Dengan tanggung jawab masing-masing petugas. Contoh pada sebuah toko dimana si penjual harus membubuhkan paraf pada bon penjualan. Dalam perusahaan pabrikan, kepala bagian produksi harus memberikan paraf pada bon permintaan setiap kali membutuhkan bahan. Penetapan tanggung jawab perorangan yang dilakukan secara demikian mempunyai pengaruh psikologi bahwa petugas-petugas ini merasa diperhatikan sehingga mereka akan bekerja lebih waspada. Setiap orang akan bekerja lebih baik jika ia tahu bahwa ia diminta pertanggung jawaban apabila hasil-hasil yang tidak beres.

e. Pemeriksaan otomatis berdasarkan prosedur rutin

Prosedur hendaknya disusun sedemikian rupa sehingga memungkinkan adanya kecocokan antara petugas yang satu dengan petugas yang lain.

Dengan ditetapkan prosedur yang rutin yang sering disebut birokrasi maka dalam organisasi memungkinkan adanya spesialisasi, pengecekan dan pemeriksaan secara otomatis atas kegiatan rutin tersebut. Contoh dari prinsip ini adalah pemeriksaan faktur pembelian jika *supplier* datang menagih untuk membuktikan bahwa tagihan tersebut adalah sah maka harus ada bukti-bukti yang cukup misalnya :

- 1) Adanya surat perintah pembelian
- 2) Adanya faktur surat pengantar
- 3) Adanya bukti penerimaan barang di gudang
- 4) Adanya bukti pemeriksaan mengenai kebenaran jumlah, perhitungan harganya yang terdapat dalam faktur dan sebagainya.

Setiap langkah dalam pengecekan ini merupakan pemeriksaan atas langkah-langkah sebelumnya. Oleh karena itu formulir-formulir harus dibuat sedemikian rupa sehingga jika ada data yang diungkapkan dengan tidak benar maka kesalahan akan ditemukan secara otomatis dan segera diperbaiki.

f. Pencatatan yang seksama dan segera

Transaksi yang baik merupakan kejadian eksternal dan internal yang mempunyai akibat ekonomi yang harus dicatat dalam dokumen dasar

yang sudah disediakan itu. Pencatatan harus lengkap dan tidak mudah dirubah.

Hal ini dapat diperkuat lagi dengan mempergunakan formulir yang tercetak dan bernomorurut (*pre numbered form*). Jika sebuah formulir salah maka harus di cap dengan tanda batal dan disimpan pada urutan yang baik. Dengan adanya nomor urut, kehilangan atau pencurian dokumen dapat segera diketahui.

g. Penjagaan secara fisik

Cara ini dilaksanakan untuk mengurangi kerugian karena kecurangan, misalnya menggunakan kas register, lemari besi, gudang yang terkunci dengan baik diberi alat pemadam kebakaran yang memadai.

h. Pemeriksaan oleh petugas yang independen

Secara periodik laporan keuangan dari suatu perusahaan harus diteliti kembali oleh *team* yang independen. Dalam hubungan ini, *team* tersebut adalah internal audit departemen atau bisa juga eksternal audit. Penelitian atau *review* yang dilakukan untuk mengetahui apakah prosedur pengendalian intern yang telah ditetapkan telah dilaksanakan dengan baik. Bila keadaan perusahaan berubah misalnya luas usaha bertambah atau jumlah pegawai bertambah maka prosedur pengendalian intern harus selalu disesuaikan.

6. Unsur-unsur Pengendalian Internal

Unsur sistem pengendalian internal yang memuaskan (AICPA, 1999:3) meliputi :

- a. Suatu organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tepat.
- b. Suatu sistem wewenang prosedur pembukuan yang baik yang berguna untuk melakukan pengawasan akuntansi yang cukup terhadap harta milik, hutang-hutang, pendapatan-pendapatan, dan biaya-biaya.
- c. Praktek-praktek yang sehat yang harus dijalankan untuk melakukan tugas-tugas, dan fungsi-fungsi setiap departemen di dalam organisasi itu.
- d. Suatu tingkat kecakapan pegawai yang sesuai dengan syarat yang diminta oleh tanggung jawabnya.

Selain unsur-unsur yang telah ditetapkan diatas, masih ada unsur-unsur penting lainnya yaitu :

- a. Laporan yang baik
- b. Standar atau *budget* untuk laporan yang dihasilkan
- c. Staff audit internal dari perusahaan tersebut

7. Jenis Pengujian Pengendalian Internal

Untuk meyakinkan bahwa sistem pengendalian internal yang ada benar-benar telah berfungsi dengan baik, maka pemeriksaan dapat menguji sitem pengendalian internal perusahaan tersebut. Pengujian itu dapat dilaksanakan dengan cara :

1. *Test of Transaction* (pengujian transaksi)

Tujuan utama dari pengujian ini adalah untuk menentukan apakah sistem akuntansi klien telah berfungsi sebagai mana mestinya. Dalam pengujian

transaksi ini, pemeriksa menelusuri transaksi tertentu melalui saat dimulainya transaksi tersebut terjadi sampai transaksi tersebut berakhir. Misalnya menelusuri transaksi penjualan, maka pemeriksaan akan dimulai dari waktu diterimanya order penjualan barang atau jasa tersebut sampai dengan faktur penjualan dicatat dalam buku jurnal dan buku pembantu. Cara yang ditempuh dalam melakukan pengujian transaksi meliputi :

a. *Compliance Test* (pengujian ketaatan)

Pengujian ketaatan dapat diartikan sebagai pengendalian yang dapat diandalkan untuk mengurangi pengujian pemeriksaan substantif harus diuji dahulu untuk meyakinkan bahwa pengendalian ini benar-benar ada dan efektif. Tujuan dari pengujian ini adalah untuk mendapat keyakinan bahwa prosedur pengendalian akuntansi yang bersangkutan telah dilaksanakan sesuai dengan standar yang telah ditentukan. Dalam pelaksanaannya, pemeriksa lebih menekankan pada prosedur akuntansinya daripada nilai transaksinya. Contohnya : memeriksa ada tidaknya otorisasi dan petugas yang berwenang dalam faktur penjualan.

b. *Substantive Test* (tes pengujian substantif)

Pengujian substantif adalah prosedur yang dirancang untuk menguji kekeliruan atau ketidak beresan dalam bentuk uang yang langsung mempengaruhi kebenaran saldo laporan keuangan. Tujuan pengujian substantif adalah untuk menentukan apakah transaksi

pembukuan klien telah diotorisasi dengan pantas, dicatat dan diikhtisarkan dalam jurnal yang benar dan dipindah bukukan ke buku besar dan buku tambahan dengan benar. Contoh dari pengujian substantif adalah mencocokkan nilai yang terdapat dalam faktur penjualan dengan nilai yang terdapat dalam buku penjualan untuk menentukan apakah telah terjadi kesalahan dalam bentuk moneter.

c. *Walk Trough Test*

Tes ini merupakan suatu pengujian yang dilakukan sambil mengerjakan prosedur lain. Dalam melakukan jenis pengujian ini pemeriksa akan mengikuti suatu pengendalian dari suatu dokumen (formulir) yang disebutkan dalam buku pedoman mulai dari awal pembuatannya hingga dokumen tersebut diarsipkan. Melalui pendekatan ini dapat ditemukan kelemahan yang ada dalam sistem pengendalian tersebut.

Cara yang dapat digunakan oleh pemeriksa dalam menyajikan hasil penelitian sistem pengendalian internal kertas kerja dalam bentuk :

1. Cerita (*Narative Form*)

Mendokumentasikan penelitian sistem pengendalian internal dalam bentuk cerita, memo, sistem dan prosedur akuntansi yang berlaku di perusahaan. Cara ini bisa dilakukan pada perusahaan kecil.

2. Daftar Pertanyaan (*Questionaire*)

Mendokumentasikan penelitian sistem pengendalian internal dengan menggunakan pertanyaan (*questionare*). Daftar pertanyaan tersebut

dibuat dengan sedemikian rupa. Berdasarkan hasil jawaban yang didapat dari daftar pertanyaan ini, pemeriksa yang bersangkutan dapat melakukan langkah-langkah pemeriksaan selanjutnya.

3. Bagan Arus (*flow chart*)

Flow chart menggambarkan arus dokumen dalam sistem dan prosedur di suatu unit usaha, baik dalam bentuk gambar atau simbol tertentu. Setelah *flow chart* dibuat, auditor harus melakukan *walk trough*, yaitu mengambil dua atau tiga dokumen untuk menguji apakah prosedur yang dijalankan sesuai dengan apa yang digambarkan dalam *flow chart*.

Dalam menilai pengendalian internal suatu perusahaan, langkah-langkah yang harus dilakukan adalah :

1. Mendapatkan sistem pengendalian yang telah digariskan oleh perusahaan.
2. Menilai sistem pengendalian tersebut, khususnya mengenai kelemahan dalam system itu dan konsekuensinya.
3. Pemilihan prosedur pemeriksaan atau pembuatan program pemeriksaan untuk menentukan apakah sistem pengendalian yang dianggap kuat memang betul-betul berjalan dan berapa jauh akibat kelemahan dalam sistem pengendalian terhadap dapat dipercaya atau tidaknya data akuntansi.

4. Pengujian atau pelaksanaan program diatas dengan pengambilan sampel atau contoh, yang merupakan penialian atas sistem pengendalian internal yang berjalan.
5. Pemberian saran-saran kepada langganan untuk perusahaan untuk memperbaiki atau memperkuat system pengendalian internal.
6. Lakukan tindak lanjut menentukan apakah saran-saran telah dijalankan oleh perusahaan.

2.2. Efektifitas

1. Definisi Efektifitas

Menurut Larry F. Konrath (1999 : 6)

“*effectiveness* atau efektif adalah *doing the right things*, sejauh mana pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.”

Dapat dimisalkan dengan cara membandingkan antara output yang direncanakan dengan output yang telah diperoleh.

2. Efektifitas Pengendalian Internal

Pengendalian intern yang efektif mempertimbangkan adanya :

- a. Catatan-catatan dan laporan yang menggambarkan operasi dan hasilnya yang benar dan tepat pada waktunya.
- b. Tiap divisi, bagian atau unit melaksanakan rencana-rencana kebijaksanaan-kebijaksanaan dan prosedur-prosedur sesuai dengan tanggung jawabnya masing-masing.

- c. Kebenaran dari tes-tes mengenai keberadaan dari piutang, dapat berupa tes ketaatan atau substantif tes. jawaban yang memuaskan dan tidak adanya penyimpangan yang material akan menunjukkan bahwa pengendalian internal perusahaan berjalan dengan efektif.
- d. Pemahaman dan evaluasi atas pengendalian internal perusahaan menunjukkan hasil yang memuaskan, dimana gambaran ICQ yang ada di perusahaan secara teoritis sesuai dengan yang dijalankan oleh perusahaan.
- e. Setiap transaksi yang terjadi sudah diproses dan dicatat sesuai dengan sistem dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen.

2.3. Pemeriksaan Efektifitas

1. Tahap-tahap Pemeriksaan

Tahap-tahap pemeriksaan yang dilakukan :

- a. Dapatkan dalam waktu yang relatif singkat, latar belakang dan informasi umum mengenai kegiatan / program dan sistem manajemen yang dipilih untuk diperiksa tertulis maksud atau tujuan kegiatan / program.
- b. Lakukan analisis atas latar belakang dan informasi umum tersebut untuk memperoleh bukti yang relevan (belum perlu bukti yang cukup, material, dan kompeten) atas satu atau lebih unsur dari kriteria, sebab akibat untuk suatu keinginan, sasaran alternatif pemeriksaan kegiatan / program.

- c. Dalami / selidiki elemen-elemen lain untuk memperoleh sasaran tentang pemeriksaan.
- d. Ikhtisar bukti-bukti dan pendalaman-pendalaman tersebut.
- e. Simpulkan dari bukti yang relevan dan pendalaman-pendalaman
 - 1) Bahwa sasaran tentang pemeriksaan atas efektivitas kegiatan atau program dapat digunakan sebagai sasaran pada tiap *review*, bila bukti yang relevan, material dan komponen dapat diperoleh untuk kriteria, sebab dan akibat dengan mengetahui;
 - 2) Jenis-jenis bukti yang relevan, material dan kompeten, dalam rangka menetapkan sasaran pemeriksaan.
 - 3) Jenis dan banyaknya bukti yang diperlukan untuk menjamin kompeten bukti.

Dilanjutkan ke tahap *review* :

- 1) Bahwa bukti yang relevan dan pendalaman-pendalaman akan menentukan kepada status sasaran yang lebih penting dalam pemeriksaan kehematan dan daya guna. Dilanjutkan ke tahap *review* dan pengujian pengendalian menjadi untuk pemeriksaan kehematan dan daya guna.
- 2) Bahwa sasaran tentatif tersebut tidak dapat digunakan karena bukti-bukti tidak akan tersedia atau bahwa keadaan atau situasi tidak menjawab kelangsungan atau kelancaran pemeriksaan.

2.4. Kinerja Pegawai

1. Pengertian Kinerja Pegawai

Kinerja pegawai merupakan hal yang sangat penting di dalam suatu organisasi, karena dengan kinerja yang baik pegawai akan dapat memberikan sumbangan yang berarti bagi organisasi. Selain itu pegawai juga dapat menyelesaikan tugas dengan sebaik-baiknya dan menghasilkan pekerjaan yang memuaskan sehingga hal ini akan mengurangi pemborosan, baik yang menyangkut biaya, waktu maupun peralatan yang digunakan. Apabila dalam suatu organisasi atau perusahaan memiliki pegawai yang berkinerja baik, maka hal tersebut akan memberikan manfaat bagi pegawai itu sendiri maupun bagi organisasi.

Menurut Mangkunegara (2000:67), kinerja yang berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* yang artinya : “Hasil kerja secara kualitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan merupakan kepadanya”. Dari pendapat tersebut dapat terlihat bahwa prestasi kerja bagian dari kinerja yaitu sebagai hasil pekerjaan yang telah selesai dilakukan dengan baik secara kualitas (mutunya), maupun secara kuantitas (jumlahnya) serta dilakukan dengan penuh rasa tanggung jawab terhadap tugas atau pekerjaan yang juga merupakan kewajiban bagi seorang pegawai kepada organisasi tempat ia bekerja.

Sementara itu Soeprihanto (1996:7) mengemukakan pengertian mengenai kinerja sebagai berikut : “kinerja seorang pegawai pada dasarnya

adalah hasil kerja sama selama periode tertentu dibandingkan dengan berbagai kemungkinan, misalnya standar, target, atau sasaran atau kriteria yang telah disepakati bersama". Definisi tersebut tampak lebih spesifik karena adanya ukuran perbandingan untuk mengetahui hasil kerja seorang pegawai. perbandingan tersebut dapat dilihat dari aspek waktu maupun standar target dari suatu pekerjaan. Disamping itu, seorang pegawai dianggap memiliki prestasi kerja apabila hasil kerjanya melebihi standar atau target yang telah ditetapkan.

2. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pegawai

Di dalam pencapaian kinerja pegawai dipengaruhi oleh 2 (dua) faktor yaitu :

a. Faktor Kemampuan (*Ability*)

Secara lebih spesifik, kemampuan pegawai terdiri dari kemampuan potensi (IQ) dan kemampuan reability (knowledge and skill) bila pegawai memiliki IQ di atas rata-rata (IQ 110-1120) dengan pendidikan yang memadai untuk jabatannya dan terampil dalam mengerjakan pekerjaannya, maka pegawai akan mudah mencapai kinerja yang diharapkan.

b. Faktor Motivasi (*Motivation*)

Motivasi terbentuk dari sikap (*attitude*) seorang pegawai dalam menghadapi situasi (*situation*) kerja. Motivasi merupakan kondisi yang menggerakkan diri sendiri yang terarah untuk mencapai tujuan organisasi.

Sementara itu menurut Moon, terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi kinerja seorang pegawai, yaitu :

- a. Keterampilan dan pengetahuan karyawan.
- b. Sumber daya yang tersedia.
- c. Kualitas dan gaya manajemen yang ada.
- d. Tingkat motivasi karyawan dan sejauh mana pekerjaan tersebut sesuai dengan dirinya.

3. Aspek-aspek Pengukuran Kinerja Pegawai

Terdapat beberapa aspek yang dapat dijadikan ukuran dalam mengukur tingkat kinerja seseorang, sebagaimana diungkapkan oleh Mitchell, yang menyatakan bahwa kinerja meliputi beberapa aspek, yaitu :

a. *Quality of Work*

Quality of Work atau kualitas kerja yang baik dapat menunjukkan tingkat kinerja seseorang. Kualitas kerja seseorang pegawai dapat terlihat dari ketelitian dan ketepatannya dalam bekerja. Sehingga semakin baik kualitas kerjanya maka semakin baik tingkat kinerjanya.

b. *Promptness*

Seorang pegawai dapat pula dikatakan memiliki kinerja yang baik jika telah memenuhi aspek *promptness* atau ketepatan waktu. Maksudnya pegawai tersebut mampu menyelesaikan pekerjaannya sesuai dengan waktu yang telah ditentukan oleh instansi.

c. Initiative

Initiative atau inisiatif seseorang berkaitan dengan daya pikir dan kreatifitasnya dalam bentuk ide-ide, sehingga jika setiap pegawai memiliki inisiatif yang tinggi maka diharapkan akan mampu menghasilkan sesuatu yang baik dalam pekerjaannya.

d. Capability

Selain itu kemampuan seorang pegawai dalam berkomunikasi baik dengan atasan maupun sesama rekan kerja juga mempengaruhi kinerja seorang pegawai. Yang dimaksud dengan *communication* atau komunikasi disini adalah kemampuannya dalam menerima dan menyampaikan informasi dengan benar dan tepat. Tanpa adanya komunikasi yang baik setiap pekerjaan tidak dapat diselesaikan dengan baik.

