

BAB VI

PENGENDALIAN INTERNAL

OBJEKTIF :

1. Mahasiswa dapat menjelaskan pengertian dan tujuan pengendalian internal
 2. Mahasiswa dapat menjelaskan unsur-unsur pengendalian internal
 3. Mahasiswa dapat menjelaskan keterbatasan pengendalian internal
 4. Mahasiswa dapat memahami pengujian terhadap pengendalian internal
 5. Mahasiswa dapat memahami tentang dokumentasi pengendalian internal
 6. Mahasiswa dapat menjelaskan tentang audit internal
-

6.1 Pengertian dan Tujuan Pengendalian Internal

6.1.1 Definisi pengendalian internal

SA Seksi 319 *Pertimbangan atas Pengendalian Internal dalam Audit Laporan Keuangan* mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses—yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain—yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini:

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

Dari definisi pengendalian internal tersebut terdapat beberapa konsep dasar berikut ini:

1. Pengendalian internal merupakan suatu proses. Pengendalian internal merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Pengendalian internal itu sendiri bukan merupakan suatu tujuan. Pengendalian internal merupakan suatu rangkaian tindakan yang bersifat pervasif dan menjadi bagian yang tidak terpisahkan, bukan hanya sebagai tambahan dan infrastruktur entitas.

2. Pengendalian internal dijalankan oleh orang. Pengendalian internal bukan hanyaterdiri dari pedoman kebijakan dan formulir, namun dijalankan olehorang dari setiap jenjang organisasi, yang mencakup dewan komisaris, manajemen dan personel lain.
3. Pengendalian internal dapat diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak, bagi manajemen dan dewan komisaris entitas.
4. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian internal dan pertimbangan manfaat dan pertimbangan manfaat dan pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian internal tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.
5. Pengendalian internal ditujukan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan: pelaporan, kepatuhan, keuangan dan operasi.

6.1.2 Tujuan Internal

Tujuan pengendalian internal adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mencapai 3 golongan tujuan:

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

Karena tidak semua tujuan pengenalian internal tersebut relevan dengan audit atas pelaporan keuangan, tanggungjawab auditor dalam mematuhi standar kerja lapangan kedua, hanya dibatasi pada golongan pertama—keandalan pertama. Oleh karena itu, auditor berkewajiban untuk memahami pengendalian internal yang ditujukan untuk memberikan keyakinanmemadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan PABU di Indonesia.

6.2 Unsur Pengendalain Internal

SA Seksi 319 *Pertimbangan internal dalam audit laporan keuangan paragraf 07* menyebutkan ada lima unsur pokok pengendalian internal:

- a. Lingkungan pengendalian
- b. Penaksiran risiko
- c. Informasi dan komunikasi

- d. Aktivitas pengendalian
- e. Pemantauan

6.2.1 Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personel organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua unsur pengendalian internal, yang membentuk disiplin dan struktur. Berbagai faktor yang membentuk lingkungan pengendalian dalam suatu entitas antara lain:

1. Nilai integritas dan etika

Pengendalian internal bersumber dari dalam diri orang yang mendesain dan melaksanakannya. Pengendalian internal yang memadai desainnya, namun dijalankan oleh orang-orang yang tidak menjunjung tinggi integritas dan tidak memiliki etika, akan mengakibatkan tidak terwujudnya tujuan pengendalian internal. Oleh karena itu, tanggungjawab manajemen adalah menjunjung tinggi nilai integritas—suatu kemampuan untuk mewujudkan apa yang dikatakan atau telah menjadi komitmen ya. Di samping itu, dalam menjalankan aktivitas bisnisnya, manajer dituntut untuk berdasarkan pada etika bisnis. Nilai integritas dan etika bisnis dikomunikasikan oleh manajer melalui *personal behaviour* dan *operational behaviour*. Melalui *personal behaviour*, manajer mengkomunikasikan integritas melalui tindakan individual mereka, sehingga nilai-nilai tersebut dapat diamati oleh karyawan entitas. Melalui *operational behavior*, manajer mendesain yang digunakan untuk membentuk perilaku yang diinginkan, yang berdasarkan nilai integritas dan etika.

2. Komitmen terhadap kompetensi

Untuk mencapai tujuan entitas, personel di setiap tingkat organisasi harus memiliki pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugasnya secara efektif. Komitmen terhadap kompetensi mencakup pertimbangan manajemen dan pengalaman yang dituntut dalam pengembangan kompetensi.

3. Dewan komisaris dan komite audit

Dalam perusahaan berbentuk perseroan terbatas, jika penunjukan auditor dilakukan oleh manajemen puncak, kebebasan auditor dapat tampak berkurang dipandang dari sudut pemegang saham. Hal ini karena manajemen puncak adalah pihak yang seharusnya dinilai kejujuran pertanggungjawaban keuangannya oleh auditor, padahal manajemen puncak menentukan pemilihan auditor yang ditugasi dalam audit atas laporan keuangan yang dipakai untuk pertanggungjawaban keuangan oleh manajemen puncak. Oleh karena itu, untuk menciptakan independensi auditor, perusahaan *go public* sebaiknya mengalihkan wewenang penunjukan auditor dari tangan manajemen puncak ketangan dewan komisaris atau komite audit.

Dewan komisaris adalah wakil pemegang saham dalam perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas. Dewan ini berfungsi untuk mengawasi pengelolaan perusahaan yang dilaksanakan oleh manajemen (direksi). Jika anggota dewan komisaris terutama terdiri dari manajemen puncak perusahaan, hubungan auditor dengan dewan komisaris tidak ada bedanya dengan hubungan antara auditor dengan manajemen perusahaan. Dalam keadaan ini tidak ada pihak yang independen yang dapat berfungsi sebagai penengah antara manajemen dengan auditor.

Perusahaan-perusahaan di Indonesia yang *go public* ada yang telah membentuk komite audit (*audit committee*) yang anggotanya seluruh atau terutama terdiri dari pihak luar perusahaan. Pembentukan komite audit ini ditujukan untuk memperkuat independensi auditor yang oleh masyarakat dipercaya untuk menilai kewajaran pertanggungjawaban keuangan yang dilakukan oleh manajemen. SA Seksi 380 Komunikasi dengan Komite Audit memberikan panduan bagi auditor dalam mengkomunikasikan hasil auditnya kepada komite audit, dan jika komite ini tidak dibentuk, kepada dewan komisaris. Hal-hal yang harus dikomunikasikan kepada dewan komisaris atau komite audit meliputi:

- a. Kebijakan akuntansi penting tertentu yang dipilih oleh manajemen

- b. Proses yang digunakan oleh manajemen dalam melakukan estimasi akuntansi
- c. Akibat *adjustment* yang diajukan oleh auditor
- d. Ketidaksepakatan antara auditor dan manajemen tentang penerapan prinsip akuntansi
- e. Kesulitan yang ditemukan oleh auditor dalam pelaksanaan audit.

Berfungsinya dewan komisaris dan komite audit akan menciptakan iklim pengendalian yang baik dalam perusahaan berbentuk perseroan terbatas.

4. Filosofi dan gaya operasi manajemen

Filosofi adalah seperangkat keyakinan dasar (*basic beliefs*) yang menjadi parameter bagi perusahaan dan karyawannya. Filosofi merupakan apa seharusnya dikerjakan dan apa yang seharusnya tidak dikerjakan oleh perusahaan. Filosofi memberikan jawaban atas (1) apa yang terjadi alasan perusahaan dalam bisnis?, (2) bagaimana perusahaan melakukan bisnis?, (3) apa yang dilakukan dan apa yang seharusnya tidak dilakukan sebagai bisnis perusahaan. Dalam berbisnis, manajemen yang memiliki filosofi akan meletakkan kejujuran sebagai dasar bisnisnya. Laporan keuangan perusahaan ini akan digunakan sebagai alat manajemen untuk mencerminkan kejujuran pertanggungjawaban keuangan perusahaan kepada siapa saja yang berhubungan bisnis dengan mereka. Gaya operasi mencerminkan ide manajer tentang bagaimana operasi suatu entitas harus dilaksanakan. Ada manajer yang memilih gaya operasi yang sangat menekankan pentingnya pelaporan keuangan, penyusunan dan penggunaan anggaran sebagai alat ukur kinerja manajer, dan pencapaian tujuan yang telah dicanangkan dalam anggaran; ada manajer yang tidak demikian. Ada manajemen puncak perusahaan yang memilih gaya operasi yang lebih condong pada pemusatan kekuasaan di tangan beberapa gelintir manajemen puncak; ada manajer yang memilih gaya operasi yang condong pada desentralisasi kekuasaan ke tangan manajemen menengah dan bawah. Manajemen dengan gaya sentralisasi memerlukan alat kontrol yang cenderung tinggi karena *sense of control* tidak tumbuh di dalam diri manajemen menengah dan bawah. Manajemen dengan

gaya operasinya bersifat desentralisasi akan meletakkan peran perencanaan dan pengendalian alokasi sumber ekonomi ditangan manajemen menengah dan bawah. Dengan gaya operasi ini, *sense of control* akan tumbuh di dalam diri manajemen menengah dan bawah, sehingga biaya pengendalian cenderung rendah. Dalam lingkungan bisnis sekarang, pelanggan memegang kendali bisnis, sehingga organisasi perusahaan umumnya dibangun untuk memuaskan kebutuhan pelanggan. Gaya operasi telah bergeser dari pengelolaan berbasis fungsi, ke pengelolaan berbasis proses—satu rangkaian aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi pelanggan.

5. Struktur organisasi

Organisasi dibentuk oleh manusia untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu. Struktur organisasi memberikan rerangka untuk perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, dan pemantauan aktivitas entitas. Pengembangan struktur organisasi suatu entitas mencakup pembagian wewenang dan pembebanan tanggungjawab di dalam suatu organisasi dalam mencapai tujuan organisasi.

6. Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab

Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab merupakan perluasan lebih lanjut pengembangan organisasi. Dengan pembagian wewenang yang jelas, organisasi akan dapat mengalokasikan berbagai sumberdaya yang dimilikinya untuk mencapai tujuan organisasi. Di samping itu, pembagian wewenang yang jelas akan memudahkan pertanggungjawaban konsumsi sumberdaya organisasi dalam pencapaian tujuan organisasi. Jika kepada seorang manajer dibebankan wewenang yang terlalu banyak, hal ini akan mengakibatkan timbulnya iklim yang mendorong ketidaktertanggungjawaban dalam pelaksanaan wewenang tersebut.

7. Kebijakan dan praktik sumberdaya manusia

Karyawan merupakan unsur penting dalam setiap pengendalian internal. Jika perusahaan memiliki karyawan yang kompeten dan jujur, unsur pengendalian internal yang lain dapat dikurangi sampai batas minimum dan perusahaan tetap mampu menghasilkan pertanggungjawaban keuangan yang dapat diandalkan.

8. Kesadaran pengendalian

Kesadaran pengendalian dapat tercermin dari reaksi yang ditunjukkan oleh manajemen dari berbagai jenjang organisasi atas kelemahan pengendalian yang ditunjuk oleh auditor internal atau auditor independen. Jika manajemen segera melakukan tindakan koreksi atas temuan kelemahan pengendalian yang dikemukakan oleh auditor internal atau auditor independen, hal ini merupakan petunjuk adanya komitmen manajemen terhadap penciptaan lingkungan pengendalian yang baik.

6.2.2 Penaksiran Risiko

Penaksiran risiko untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi, analisis dan pengelolaan risiko entitas yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (PABU) di Indonesia. Penaksiran risiko manajemen untuk tujuan pelaporan keuangan adalah penaksiran risiko yang terkandung dalam asersi tertentu dalam laporan keuangan dan desain dan implementasi aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mengurangi risiko tersebut pada tingkat minimum, dengan pertimbangan biaya dan manfaat. Penaksiran risiko manajemen harus mencakup pertimbangan khusus terhadap risiko yang dapat timbul dari perubahan keadaan, seperti:

1. Bidang baru bisnis atau transaksi yang memerlukan prosedur akuntansi yang belum pernah dikenal.
2. Perubahan standar akuntansi.
3. Hukum dan peraturan baru.
4. Perubahan yang berkaitan dengan revisi sistem dan teknologi yang baru digunakan untuk pengolahan informasi.
5. Pertumbuhan pesat entitas yang menuntut perubahan fungsi pengolahan dan pelaporan informasi dan personel yang terlibat di dalam fungsi tersebut.

6.2.3 Informasi dan Komunikasi

Sistem akuntansi diciptakan untuk mengidentifikasi, merakit, menggolongkan, menganalisis, mencatat, dan melaporkan transaksi suatu entitas, serta

menyelenggarakan pertanggungjawaban kekayaan dan utang entitas tersebut. Fokus utama kebijakan dan prosedur pengendalian yang berkaitan dengan sistem akuntansi adalah bahwa transaksi dilaksanakan dengan cara yang mencegah salah saji dalam asersi manajemen di laporan keuangan. Oleh karena itu, sistem akuntansi yang efektif dapat memberikan keyakinan memadai bahwa transaksi yang dicatat atau terjadi adalah:

1. Sah
2. Telah diotorisasi
3. Telah dicatat
4. Telah dinilai secara wajar
5. Telah digolongkan secara wajar
6. Telah dicatat dalam periode yang seharusnya
7. Telah dimasukkan ke dalam buku pembantu dan telah diringkas dengan benar

Komunikasi mencakup penyampaian informasi kepada semua personel yang terlibat didalam pelaporan keuangan tentang bagaimana aktivitas mereka berkaitan dengan pekerjaan orang lain, baik yang berada di dalam maupun di luar organisasi. Komunikasi ini mencakup sistem pelaporan penyimpangan kepada pihak yang lebih tinggi dalam entitas. Pedoman kebijakan, pedoman akuntansi dan pelaporan keuangan, daftar akun, dan memo juga merupakan bagian dari komponen informasi dan komunikasi dalam pengendalian internal.

6.2.4 Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat untuk memberikan keyakinan bahwa petunjuk yang dibuat oleh manajemen dilaksanakan. Kebijakan dan prosedur ini memberikan keyakinan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan untuk mengurangi risiko dalam pencapaian tujuan entitas. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai macam tujuan dan diterapkan dalam berbagai tingkat dan fungsi organisasi. Sebagai tambahan terjadap lingkungan pengendalian (yang mencerminkan sikap dan tindakan penting terhadap pengendalian) dan informasi dan komunikasi (yang memproses transaksi dan menyelenggarakan pertanggungjawaban kekayaan dan utang), suatu entitas memerlukan kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan bahwa tujuan

perusahaan akan tercapai. Aktivitas pengendalian yang relevan dengan audit atas laproan keuangan dapat digolongkan ke dalam berbagai kelompok. Salah satunya cara penggolongan adalah sebagai berikut:

1. Pengendalian pengolahan informasi

a. Pengendalian umum (*general control*)

Unsur pengendalian umum meliputi organisasi pusat penglohaan data, prosedur dan standar untuk perubahan program, pengembangan sistem dan pengoperasian fasilitas pengolahan data.

b. Pengendalian aplikasi (*application control*)

Pengendalian aplikasi dirancang untuk memenuhi persyaratan pengendalian khusus setiap aplikasi. Pengendalian aplikasi mempunyai tujuan berikut:

- 1) Menjamin bahwa semua transaksi yang telah diotorisasi telah diproses sekali saja secara lengkap
- 2) Menjamin bahwa data transaksi lengkap dan teliti
- 3) Menjamin bahwa pengolahan data transaksi benar dan sesuai dengan keadaan
- 4) Menjamin bahwa hasil pengolahan data dimanfaatkan untuk tujuan yang telah ditetapkan.
- 5) Menjamin bahwa aplikasi dapat terus menerus berfungsi

Pengendalian aplikasi terhadap pengolahan transaksi tertentu dikelompokkan menjadi:

- a. Prosedur otorisasi yang memadai
- b. Perancangan dan penggunaan dokumen dan catatan yang cukup
- c. Pengecekan secara independen

2. Pemisahan fungsi yang memadai

Struktur organisasi merupakan rerangka pembagian tugas kepada unit-unit organisai yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan pokok perusahaan. Pembagian tugas dalam organisai didasarkan pada prinsip:

- a. Pemisahan prinsip penyimpanan aset dari fungsi akuntansi
- b. Pemisahan fungsi otorisasi transaksi dari fungsi penyimpanan aset yang bersangkutan
- c. Pemisahan fungsi otorisasi dari fungsi akuntansi.

Tujuan dari pemisahan fungsi adalah untuk mencegah dan untuk dapat dilakukannya deteksi segera atas kesalahan dan ketidaberesan dalam pelaksanaan tugas yang dibebankan kepada seseorang. Jika seseorang memiliki kesempatan untuk melakukan kesalahan dan ketidakberesan dalam melaksanakan tugasnya tanpa dapat dicegah atau tanpa dapat dideteksi segera oleh unsur-unsur pengendalian internal yang dibentuk, ditinjau dari sudut pandang pengendalian internal, jabatan orang tersebut merupakan *incompatible occupation*.

3. Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan

Cara yang paling baik dalam perlindungan kekayaan dan catatan adalah dengan menyediakan perlindungan secara fisik. Misalnya penggunaan gudang untuk menjaga persediaan akan melindungi persediaan dari kemungkinan kerusakan dan pencurian. Perlindungan fisik juga diperlukan untuk catatan dan dokumen. Pembuatan kembali catatan yang rusak akan memerlukan biaya yang besar dan waktu yang banyak. Dapat dibayangkan apa yang akan terjadi jika catatan piutang perusahaan rusak dan dokumen polis asuransi serta sertifikat piutang wesel hilang. Dengan demikian, perusahaan akan lebih baik mengeluarkan biaya untuk penjagaan catatan dan dokumen serta biaya untuk pembuatan catatan pengganti (*backup records*) bila dibandingkan dengan menanggung risiko kerugian sebagai akibat kerusakan atau hilangnya catatan dan dokumem. Penggunaan alat mekanik juga dapat digunakan untuk menambah jaminan bahwa informasi akuntansi dicatata secata teliti dan tepat waktu. Sebagai contoh penggunaan register kas akan menambah perlindungan terhadap kas dan ketelitian catatan kas.

4. *Review* atas kinerja

Review atas kinerja mencakup *review* dan analaisis yang dilakukan oleh manajemen atas:

- a. Laporan yang meringkas jumlah yang tercantu, dalam akun buku pembantu, seperti daftar umur piutang usaha, laporna penjualan menurut daerah pemasaran, wiraniaga, produk, dan pelanggan.
- b. Kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan jumlah menurut aggaran, prakiraanm atau jumlah tahun lalu.
- c. Hubungan antara serangkaian data, seperti data keuangan dengan data nonkeuangan (contoh, perbandingan antara bed *occupacy* suatu rumah sakit dengan data pendapatan dari rawat inap).

6.2.5 Pemantauan

Merupakan proses penilaian kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu. Pemantauan dilaksanakan oleh personel yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian, pada waktu yang tepat, untuk menentikan apakah pengendalian internal beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian internal tersebut telah memerlukan perubahan karena terjadinya perubahan keadaan.

6.3 Keterbatasan Pengendalian Internal

Pengendalian internal setiap entitas memiliki keterbatasan bawaan. Oleh karena itu, pengendalian internal hanya memberikan keyakinan memadai bukan mutlak, kepada manajemen dan dewan komisaris tentang pencapaian tujuan. Berikut ini keterbatasan bawaan yang melekat dalam tiap pengendalian internal:

1. Kesalahan dalam pertimbangan

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

2. Gangguan

Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi alarena 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 dan prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.

3. Kolusi

Tindakan bersama beberapa individu untuk tindakan kejahatan disebut dengan kolusi (*collusion*). Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian internal yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian internal yang dirancang.

4. Pengabaian dan manajemen

Manajemen dapat mengabaikan kebijakan atau 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 pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian internal tersebut. Karena pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian internal.\

6.4 Pengujian Pengendalian

Untuk menguji kepatuhan terhadap pengendalian internal, auditor melakukan dua macam pengujian:

1. Pengujian adanya kepatuhan terhadap pengendalian internal

Untuk menentukan apakah informasi mengenai pengendalian yang dikumpulkan oleh auditor benar-benar ada, auditor melakukan dua macam pengujian:

a. Pengujian transaksi dengan cara mengikuti pelaksanaan transaksi tertentu

Dalam membuktikan adanya kepatuhan pengendalian internal, auditor dapat memilih transaksi tertentu, kemudian melakukan pengamatan adanya unsur-unsur pengendalian internal dalam pelaksanaan transaksi tersebutdimuali sampai selesai. Misalnya auditor memilih transaksi penerimaan kas dari piutang sebagai objek yang akan dibuktikan adanya kepatuhanpengendalian internalnya. Auditor melakukan pengamatan

unsur-unsur pengendalian internal sejak dari cek diterima oleh fungsi penerima surat sampai dengan cek disetor oleh fungsi penerima kas ke bank. Pengujian transaksi tersebut dapat berupa:

- 1) Pengamatan (mungkin bersifat mendadak) terhadap penerimaan cek dan surat pemberitahuan dari debitur yang dilakukan oleh fungsi penerima surat. Auditor mengamati pembuatan daftar surat pemberitahuan oleh fungsi penerima
 - 2) Pengamatan terhadap pembuatan bukti setor bank. Auditor mengamati *endorsement* atas setiap cek oleh pejabat yang berwenang, memastikan bahwa jumlah cek yang diterima disetor segera ke bank dengan melakukan rekonsiliasi bukti setor bank dengan daftar surat pemberitahuan yang dibuat oleh fungsi penerimaan surat.
 - 3) Pengamatan penyetoran cek ke bank. Dalam hal tertentu auditor tidak melakukan pengamatan penyetoran cek ke bank, namun menempuh konfirmasi ke bank untuk memastikan bahwa jumlah kas yang diterima dari piutang disetir seluruhnya ke bank dengan segera.
 - 4) Pemeriksaan atas pencatatan penerimaan kas dari debitur tersebut ke dalam kartu piutang debitur yang bersangkutan dan ke dalam jurnal penerimaan kas.
- b. Pengujian transaksi tertentu yang telah terjadi dan telah dicatat

Auditor sering kali melakukan pengujian pengendalian terhadap pengendalian internal dengan cara melaksanakan pengujian terhadap transaksi tertentu yang telah terjadi dan telah dicatat dalam catatan akuntansi. Dalam hal ini auditor harus memilih transaksi tertentu kemudian mengikuti pelaksanaannya (*reperforming*) sejak awal sampai selesai, melalui dokumen-dokumen yang dibuat dalam transaksi tersebut dan pencatatannya dalam akuntansi. Sebagai contoh untuk menyelidiki apakah sistem pembelian benar-benar dilaksanakan sesuai dengan yang tercantum dalam buku panduan sistem akuntansi, auditor memeriksa surat

permintaan pembelian, surat permintaan penawaran harga, surat order pembelian, laporan penerimaan barang dan bukti kas keluar. Informasi yang perlu diperiksa di sini adalah tanda tangan otorisasi pejabat yang berwenang, untuk membuktikan apakah sistem otorisasi yang telah diterapkan benar-benar dilaksanakan.

2. Pengujian tingkat kepatuhan terhadap pengendalian internal

Dalam pengujian pengendalian terhadap pengendalian internal, auditor tidak hanya berkepentingan terhadap eksistensi unsur-unsur pengendalian internal, namun auditor juga berkepentingan terhadap tingkat kepatuhan klien terhadap pengendalian internal. Dalam pengujian tingkat kepatuhan klien terhadap pengendalian internal pembelian, auditor dapat menempuh prosedur berikut:

- a. Mengambil sampel bukti kas masuk dan memeriksa kelengkapan dokumen pendukungnya (surat order pembelian, laporan penerimaan barang, dan faktur dari pemasok) serta tanda tangan pejabat yang berwenang baik dalam bukti kas keluar maupun dokumen pendukungnya. Tujuan pengujian ini adalah untuk mendapatkan kepastian transaksi pembelian telah diotorisasi oleh pejabat-pejabat berwenang.
- b. Melaksanakan pengujian bertujuan ganda (*dual-purpose test*), yang merupakan kombinasi antara pengujian yang tujuan untuk menilai efektivitas pengendalian internal (pengujian pengendalian) dan pengujian yang tujuannya menilai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (pengujian substantif).

6.5 Dokumentasi Informasi tentang Pengendalian Internal yang Berlaku

Ada tiga cara yang biasanya digunakan auditor untuk mendokumentasikan informasi mengenai pengendalian internal yang berlaku dalam perusahaan:

1. Kuesioner pengendalian internal baku (*standard internal control questionnaire*)

Kuesioner pengendalian internal baku disusun untuk dapat diterapkan dalam berbagai macam perusahaan dan biasanya dibuat untuk tiap-tiap siklus kegiatan perusahaan yang diperiksa, misalnya siklus pendapatan, siklus pembelian, dan

siklus penggajian. Pertanyaan disusun sedemikian rupa sehingga jawaban yang diperoleh hanya terdiri dari “ya”, “tidak”, dan “tidak dapat diterapkan”. Untuk dapat menyusun kuesioner pengendalian internal ini, auditor harus memahami sistem akuntansi yang digunakan oleh kliennya dalam melaksanakan berbagai siklus kegiatannya. Kebaikan dari penggunaan kuesioner pengendalian internal baku adalah dapat memberikan pedoman bagi auditor dalam mengajukan pertanyaan mengenai informasi pengendalian internal yang berlaku dalam berbagai jenis perusahaan. Disisi lain, kelemahan penggunaan kuesioner pengendalian internal baku ini adalah:

- a. Kemungkinan menimbulkan kecenderungan bagi penanya untuk menyalin data jawaban yang pernah diperoleh dari tahun sebelumnya.
- b. Seringkali kuesioner pengendalian internal baku yang hanya merupakan cara untuk mengumpulkan data, dianggap sebagai hasil akhir, sehingga penanya seringkali tidak memahami kenyataan yang ada di balik jawaban ya dan tidak yang tercantum di dalamnya.

Kueioner Pengendalian Internal Lingkungan Pengendalian				
Pertanyaan	ya	tidak	Tidak diterapkan	keterangan
1. Apakah perusahaan memiliki bagan organisasi?				
2. Apakah trdapat balasan yang jelas tanggungjawab: <ul style="list-style-type: none"> • Dewan komisaris? • Komite audit? • Manajemen puncak perusahaan? 				
3. Apakah perusahaan memiliki: <ul style="list-style-type: none"> • Kode etik? • Kebijakan tentang kepentingan yang bertentangan? 				

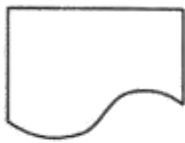
Tabel 6.1 Contoh Kuesioner Pengendalian Internal Baku

2. Uraian tertulis (*written description*)

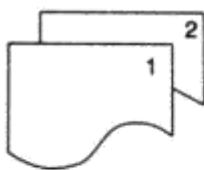
Informasi tentang pengendalian internal dapat dikumpulkan dengan cara membuat uraian tertulis mengenai arus transaksi, catatan-catatan yang diselenggarakan, dan pembagaan tanggungjawab yang ada dalam perusahaan. Uraian tulis biasanya berisi identitas karyawan yang melakukan suatu fungsi dan uraian yang terinci cara pelaksanaan fungsinya. Biasanya pembuatan uraian tertulis dilakukan jika terdapat pengendalian internal yang bersifat unik, yang tidak tercakup di dalam kuesioner pengendalian internal baku. Penggunaan uraian tertulis hanya praktis diterapkan pada audit atas laporan keuangan perusahaan kecil saja.

Unit Organisasi Pemakai	
1.	Mengisi bukti permintaan dan pengeluaran barang gudang (BPPBG) 3 lembar.
2.	Meminta otorisasi dari kepala bagian yang bersangkutan.
3.	Menyerahkan 3 lembar BPPBG tersebut ke bagian gudang.
4.	Menerima barang dari bagian gudang disertai dengan BPPBG lembar ke 2.
5.	Mengarsipkan BPPBG lembar ketiga menurut nomor urutnya
Bagian Gudang	
1.	Menerima 3 lembar BPPBG dari unit organisasi pemakai
2.	Mengisikan barang dengan jenis dan jumlah sesuai dengan BPPBG
3.	Mengisi kuantitas barang yang diserahkan pada BPPBG (3 lembar)
4.	Mengisi kuantitas BPPBG di dalam kartu gudang
5.	Mendistribusikan BPPBG sebagai berikut: Lembar 1: Bagian Akuntansi Lembar 2: Unit organisasi pemakai bersamaan dengan penyerahan barang Lembar 3: arsip bagian gudang berdasarkan tanggal

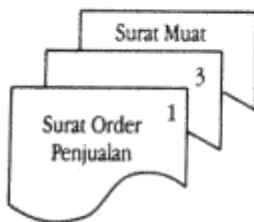
Tabel 6.2 contoh uraian tertulis sistem permintaan dan pengeluaran barang gudang

3. Bagan alir sistem (*system flow chart*)

Dokumen. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan semua jenis dokumen, yang merupakan formulir yang digunakan untuk merekam data terjadinya suatu transaksi. Nama dokumen dicantumkan di tengah simbol. Contoh dokumen yang digambarkan dengan simbol ini adalah: faktur penjualan, surat order pembelian, cek, bukti memorial, bukti kas keluar (*voucher*), surat permintaan dan pengeluaran barang gudang, faktur dari pemasok, dan bukti kas masuk. Bagan alir harus menunjukkan dengan jelas dari mana suatu dokumen masuk ke dalam sistem dan ke mana (sistem lain) dokumen keluar dari sistem.



Dokumen dan tembusannya. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan dokumen asli dan tembusannya. Nomor lembar dokumen dicantumkan di sudut kanan atas.



Berbagai dokumen. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan berbagai jenis dokumen yang digabungkan bersama di dalam satu paket. Nama dokumen dituliskan di dalam masing-masing simbol dan nomor lembar dokumen dicantumkan di sudut kanan atas simbol dokumen yang bersangkutan. Simbol dalam contoh tersebut menggambarkan faktur penjualan lembar ke-3 dilampiri dengan surat order penjualan lembar ke-1 dan surat muat.



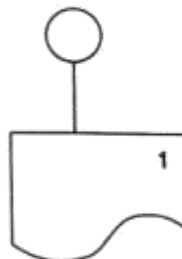
Catatan. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan catatan akuntansi yang digunakan untuk mencatat data yang direkam sebelumnya di dalam dokumen atau formulir. Nama catatan akuntansi dicantumkan di dalam simbol ini. Catatan akuntansi yang digambarkan dengan simbol ini adalah: jurnal, buku pembantu, dan buku besar.



Penghubung pada halaman yang sama (*on-page connector*). Dalam menggambarkan bagan alir, arus dokumen dibuat mengalir dari atas ke bawah dan dari kiri ke kanan. Karena keterbatasan ruang halaman kertas untuk menggambar, maka diperlukan simbol penghubung untuk memungkinkan aliran dokumen berhenti di suatu lokasi pada halaman tertentu dan kembali berjalan di lokasi lain pada halaman yang sama. Dengan memperhatikan nomor yang tercantum di dalam simbol penghubung pada halaman yang sama, dapat diketahui aliran dokumen dalam sistem akuntansi yang digambarkan dalam bagan alir.



Akhir arus dokumen dan mengarahkan pembaca ke simbol penghubung halaman yang sama yang bernomor seperti yang tercantum di dalam simbol tersebut.



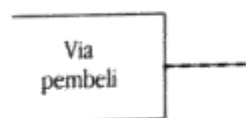
Awal arus dokumen yang berasal dari simbol penghubung halaman yang sama, yang bernomor seperti yang tercantum di dalam simbol tersebut.



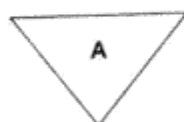
Penghubung pada halaman yang berbeda (*off-page connector*). Jika untuk menggambarkan bagan alir suatu sistem akuntansi diperlukan lebih dari satu halaman, simbol ini harus digunakan untuk menunjukkan kemana dan bagaimana bagan alir terkait satu dengan lainnya. Nomor yang tercantum di dalam simbol penghubung menunjukkan bagaimana bagan alir yang tercantum pada halaman tertentu terkait dengan bagan alir yang tercantum pada halaman yang lain.



Kegiatan *manual*. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan kegiatan manual seperti: menerima order dari pembeli, mengisi formulir, membandingkan, memeriksa dan berbagai jenis kegiatan klerikal yang lain. Uraian singkat kegiatan manual dicantumkan di dalam simbol ini.



Keterangan, komentar. Simbol ini memungkinkan ahli sistem menambahkan keterangan untuk memperjelas pesan yang disampaikan dalam bagan alir.



Arsip sementara. Simbol ini digunakan untuk menunjukkan tempat penyimpanan dokumen, seperti almari arsip dan kotak arsip. Terdapat dua tipe arsip dokumen: arsip sementara dan arsip permanen. Arsip sementara adalah tempat penyimpanan dokumen yang dokumennya akan diambil kembali dari arsip tersebut di masa yang akan datang untuk keperluan pengolahan lebih lanjut terhadap dokumen tersebut. Untuk menunjukkan urutan pengarsipan dokumen digunakan simbol berikut ini:

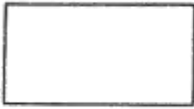
A = menurut abjad

N = menurut nomor urut

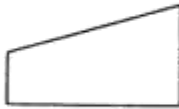
T = kronologis, menurut tanggal



Arsip permanen. Simbol ini digunakan untuk menggambarkan arsip permanen yang merupakan tempat penyimpanan dokumen yang tidak akan diproses lagi dalam sistem akuntansi yang bersangkutan.



On-line computer process. Simbol ini menggambarkan pengolahan data dengan komputer secara *on-line*. Nama program ditulis di dalam simbol.



Manual input (online keyboard). Simbol ini menggambarkan pemasukan data ke dalam komputer melalui *on-line* terminal.



Pita magnetik (magnetic tape). Simbol ini menggambarkan arsip komputer yang berbentuk pita magnetik. Nama arsip ditulis di dalam simbol.



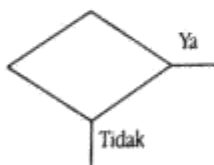
On-line storage. Simbol ini menggambarkan arsip komputer yang berbentuk *on-line* (di dalam *memory* komputer).



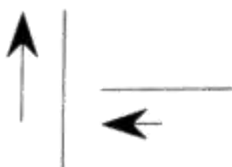
Display terminal. Simbol ini menggambarkan penyajian informasi melalui monitor komputer.



Magnetik disk. Simbol ini menggambarkan *magnetic disk*.



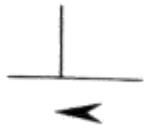
Keputusan. Simbol ini menggambarkan keputusan yang harus dibuat dalam proses pengolahan data. Keputusan yang dibuat ditulis di dalam simbol.



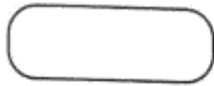
Garis alir (flowline). Simbol ini menggambarkan arah proses pengolahan data. Anak panah tidak digambarkan jika arus dokumen mengarah ke bawah dan ke kanan. Jika arus dokumen mengalir ke atas atau ke kiri, anak panah perlu dicantumkan.



Persimpangan garis alir. Jika dua garis alir bersimpangan, untuk menunjukkan arah masing-masing garis, salah satu garis dibuat sedikit melengkung tepat pada persimpangan ke dua garis tersebut.



Pertemuan garis alir. Simbol ini digunakan jika dua garis alir bertemu dan salah satu garis mengikuti arus garis lainnya.



Mulai/berakhir (*terminal*). Simbol ini untuk menggambarkan awal dan akhir suatu sistem akuntansi.

Dari pemasok



Masuk ke sistem. Karena kegiatan di luar sistem tidak perlu digambarkan dalam bagan alir, maka diperlukan simbol untuk menggambarkan masuk ke sistem yang digambarkan dalam bagan alir.

Dari pemasok



Keluar ke sistem lain. Karena kegiatan di luar sistem tidak perlu digambarkan dalam bagan alir, maka diperlukan simbol untuk menggambarkan keluar ke sistem lain.

6.6 Audit Internal

SA Seksi 322 *pertimbangan auditor atas fungsi audit internal dalam audit atas laporan keuangan* memberikan panduan bagi auditor independen dalam mempertimbangkan auditor internal dan dalam menggunakan pekerjaan auditor internal untuk membantu pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien. Fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas, yang terdapat dalam organisasi, yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggungjawab mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen, auditor internal menyediakan jasa tersebut. Audit internal berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga hanya terbatas pada audit atas catatan-catatan akuntansi. Untuk tujuan tersebut auditor internal melaksanakan kegiatan-kegiatan berikut ini:

1. Pemeriksaan dan penilaian terhadap efektivitas pengendalian internal dan mendorong penggunaan pengendalian internal yang efektif dengan biaya minimum.
2. Menentukan sampai seberapa jauh pelaksanaan kebijakan manajemen puncak dipatuhi.

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

6.6.1 Pemerolehan Pemahaman tentang Fungsi Audit Internal

Tanggungjawab penting fungsi audit internal adalah memantau kinerja pengendalian internal entitas. Pada waktu auditor berusaha memahami pengendalian internal, ia harus berusaha memahami fungsi audit internal untuk mengidentifikasi aktivitas audit internal yang relevan dengan perencanaan audit. Lingkup prosedur yang diperlukan untuk memahaminya bervariasi, tergantung atas sifat aktivitas audit internal tersebut. Auditor biasanya meminta keterangan dari manajemen yang semestinya dan dari staf audit internal, mengenai berbagai hal yang berkaitan dengan fungsi audit internal berikut ini:

1. Status auditor internal dalam organisasi entitas
2. Penerapan standar profesional
3. Perencanaan audit, termasuk sifat saat, dan lingkup pekerjaan audit
4. Akses ke catatan dan apakah terdapat pembatasan atas lingkup aktivitas mereka.

Disamping itu, auditor independen dapat meminta keterangan mengenai anggaran dasar pembentukan fungsi audit internal, pernyataan misi, atau pengarahannya lain yang serupa dari manajemen atau dewan komisaris. Permintaan keterangan ini biasanya akan menghasilkan informasi mengenai tujuan dan sasaran yang ditetapkan untuk fungsi audit internal.

PT Rimendi		
Penilaian Terhadap Pengendalian Internal		
31 Desember 20X1		
Kelemahan Pengendalian	Perluasan Prosedur Audit	Rekomendasi Perbaikan Pengendalian Internal
Pemegang kartu utang usaha merangkap tugas membuat dan mengirimkan memo kredit untuk retur penjualan	Periksa semua memo kredit yang dibuat selama periode yang diaudit	Pembuatan memo kredit untuk retur penjualan sebaiknya dilaksanakan oleh bagian penjualan
	Periksa semua memo kredit yang diterbitkan selama periode yang diaudit bersama-sama dengan manajer penjualan dan manajer keuangan	Memo kredit yang melebihi jumlah rupiah tertentu harus diperiksa lebih dulu oleh kepala bagian keuangan sebelum dicatat dalam kartu piutang
	Kirimkan konfirmasi kepada semua pelanggan yang dikirim memo kredit selama periode yang diaudit	
Tidak terdapat prosedur untuk menyelidiki dan mengikuti saldo debit akun utang usaha	Minta atau buatlah daftar saldo debit utang pada tanggal neraca	Bagian utang harus membuat daftar saldo debit utang usaha

Tabel 6.3 kertas kerja penilaian atas pengendalian internal

6.1.1 Penentuan Kompetensi dan Objektivitas Auditor Internal

Dalam menetapkan kompetensi dan objektivitas auditor internal, auditor independen biasanya mempertimbangkan informasi yang diperoleh dari pengalaman dalam audit sebelumnya dengan fungsi audit internal, dari diskusi dengan manajemen, dan dari *review* mutu yang terakhir dilaksanakan oleh pihak eksternal, jika hal ini

disalahgunakan, atas fungsi audit internal. Auditor dapat menggunakan standar profesional auditing internal sebagai kriteria untuk:

1. Melakukan penilaian atas kompetensi auditor internal

Pada waktu menentukan kompetensi auditor internal, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari audit tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini:

- a. Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional auditor internal
- b. Ijazah profesional dan pendidikan profesional berkelanjutan
- c. Kebijakan, program, dan prosedur audit
- d. Praktik yang bersangkutan dengan penugasan auditor internal
- e. Supervisi dan *review* terhadap aktivitas auditor internal
- f. Mutu dokumentasi dalam kertas kerja, laporan dan rekomendasi
- g. Penilaian atas kinerja auditor internal

2. Objektivitas auditor internal

Pada waktu menilai objektivitas auditor internal, auditor harus memperoleh atau memutakhirkan informasi dari tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut ini:

- a. Status organisasi auditor internal yang bertanggungjawab atas fungsi audit internal, yang meliputi:
 - 1) Apakah audit internal melaporan pada pejabat yang memiliki status memadai untuk menjamin lingkup audit yang luas dan memiliki pertimbangan dan tindakan yang memadai atas temuan-temuan dan rekomendasi auditor internal.
 - 2) Apakah auditor internal memiliki akses langsung dan melaporkan secara teratur kepada dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik.
 - 3) Apakah dewan komisaris, komite audit, atau manajer pemilik melakukan pengawasan terhadap keputusan pengangkatan dan pemberhentian yang bersangkutan dengan auditor internal.

- b. Kebijakan untuk mempertahankan objektivitas auditor internal mengenai bidang yang diaudit termasuk:
- 1) Kebijakan pelarangan auditor melakukan aktivitas dalam bidang yang diaudit, yang keluarganya bekerja pada posisi penting atau posisi yang sensitif terhadap audit
 - 2) Kebijakan pelarangan auditor internal melakukan audit di bidang yang sama dengan bidang yang baru saja diselesaikannya.