

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, HIPOTESIS

2.1 Tinjauan pustaka

2.1.1 Pengertian Audit Internal

Audit internal merupakan pengawasan manajerial yang fungsinya mengukur dan mengevaluasi sistem pengendalian dengan tujuan membantu semua anggota manajemen dalam mengelola secara efektif pertanggungjawabannya dengan cara menyediakan analisis, penilaian, rekomendasi, dan komentar-komentar yang berhubungan dengan kegiatan-kegiatan yang ditelaah.

American Accounting Association dalam Sawyer et al, yang diterjemahkan oleh Desi Adhariani (2015:8), mendefinisikannya sebagai:

“proses sistematis untuk secara objektif memperoleh dan mengevaluasi asersi mengenai tindakan dan kejadian-kejadian ekonomis untuk meyakinkan derajat kesesuaian antara asersi ini dengan kriteria yang ditetapkan dan mengomunikasikannya ke pengguna yang berkepentingan”.

Definisi ini ditujukan untuk menggambarkan proses yang dilakukan di semua jenis audit; tetapi istilah “tindakan dan kejadian ekonomi” mengarah pada aspek keuangan akuntansi.

Menurut Hery (2016: 238) mendefinisikan:

“Audit Internal adalah Suatu Fungsi Penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan -kegiatan sebagai wujud pelayanan terhadap organisasi.”

Pendapat tersebut menerangkan bahwa pemeriksaan intern melaksanakan aktivitas penilaian ang bebas dalam suatu organisasi untuk menelaah kembali

kegiatan-kegiatan dalam bidang akuntansi, keuangan dan bidang-bidang operasi lainnya sebagai dasar pemberian pelayanannya pada manajemen.

Ikatan Auditor Internal (*Institute of Internal Auditors -IIA*) dikutip oleh Messier (2010: 514), mendefinisikan audit internal sebagai berikut:

“Audit intern adalah aktivitas independen, keyakinan obyektif, dan konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Audit intern ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan melakukan pendekatan sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen resiko, pengendalian, dan proses tata kelola”.

Definisi ini mengandung pengertian bahwa audit intern merupakan suatu aktivitas yang dilakukan untuk membantu manajemen dalam penyediaan informasi, dengan tujuan akhir yaitu menambah nilai perusahaan. Pelaksanaan audit intern dilakukan secara independen dan obyektif yang berarti tidak terpengaruh oleh pihak manapun dan tidak terlibat dalam pelaksanaan kegiatan yang diaudit. Hasil audit yang diperoleh dari pelaksanaan audit internal secara independen dan obyektif tersebut akan dapat diandalkan oleh para pengguna informasi.

Kegiatan penilaian ini bersifat independen bukanlah dalam arti absolut yang berarti bebas dari semua ketergantungan, tetapi mengandung pengertian bahwa internal auditor bebas dari pengaruh atau kekuasaan pihak yang diperiksa sehingga diharapkan akan dapat memberikan penilaian yang obyektif. Definisi tersebut juga tidak hanya mencakup peranan dan tujuan auditor internal, tetapi juga menyatakan lingkup yang luas dari audit internal modern yang lebih menekankan pada penambahan nilai dan semua hal yang berkaitan dengan resiko, tata kelola, dan pengendalian.

Sedangkan, Mulyadi (2012:29) menyatakan bahwa:

“Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi”.

Dari definisi tersebut dapat dilihat beberapa lingkup tugas auditor internal dalam perusahaan yang bertujuan untuk menilai efisiensi dan efektifitas kegiatan usaha dan juga pengendalian internal yang telah dijalankan.

Selanjutnya Agoes (2010: 221) memberikan pendapatnya mengenai audit internal sebagai berikut:

“Internal Audit (pemeriksaan intern) adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan, dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku”.

Peraturan pemerintah misalnya peraturan dibidang perpajakan, pasar modal, lingkungan hidup, perbankan, perindustrian, investasi dll. Ketentuan dari ikatan profesi misalnya standar akuntansi keuangan.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi bertujuan untuk mengetahui apakah pembukuan dan laporan keuangan tersebut telah menunjukkan gambaran aktivitas yang sebenarnya dan untuk mengetahui apakah setiap bagian atau unit benar-benar telah melaksanakan kebijakan rencana dan prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen puncak.

Pemerintahan Daerah memiliki kedudukan yang penting dalam perekonomian dan pembangunan, maka fungsi audit internal menjadi semakin penting. Secara umum dapat dikatakan bahwa fungsi audit intern bagi Pemerintah

Daerah adalah untuk menjamin pelaksanaan operasional yang sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang berlaku.

Di dalam pemerintahan, audit intern yang merupakan fungsi staf, tidak memiliki wewenang untuk langsung memberi perintah kepada pegawai, juga tidak dibenarkan untuk melakukan tugas-tugas operasional dalam pemerintahan yang sifatnya di luar kegiatan pemeriksaan.

2.1.1.1 Audit Internal yang efektif

Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas dari kegiatan usaha suatu perusahaan, adanya suatu departemen audit internal yang efektif sangat diperlukan. Berikut ini adalah beberapa hal yang harus diperhatikan agar suatu perusahaan dapat memiliki departemen audit internal yang efektif dalam membantu manajemen dengan memberikan analisa, penilaian, dan saran mengenai kegiatan yang diperiksanya, menurut Sawyers (2015:52):

- 1) Departemen audit internal harus mempunyai kedudukan independen dalam organisasi perusahaan, yaitu tidak terlibat dalam kegiatan operasional yang diperiksanya.
- 2) Departemen audit internal harus mempunyai uraian tugas tertulis yang jelas sehingga dapat mengetahui tugas, wewenang, dan tanggung jawabnya. Departemen audit internal harus pula memiliki internal audit manual yang berguna untuk:
 - a) mencegah terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan tugas,
 - b) menentukan standar untuk mengukur dan meningkatkan performance,

- c) memberi keyakinan bahwa hasil akhir departemen audit internal telah sesuai dengan *requirement* kepala audit internal.
- 3) Departemen audit internal harus memiliki dukungan yang kuat dari *top management*. Dukungan yang kuat dari *top management* tersebut dapat berupa:
 - a) penempatan departemen audit internal dalam posisi yang independen,
 - b) penempatan staf audit dengan gaji yang *rationable*,
 - c) penyediaan waktu yang cukup dari *top management* untuk membaca, mendengarkan dan mempelajari laporan-laporan yang dibuat oleh departemen audit internal dan tanggapan yang cepat dan tegas terhadap saran-saran perbaikan yang diajukan.
- 4) Departemen audit internal harus memiliki sumber daya yang profesional, berkemampuan, dapat bersikap objektif dan mempunyai integritas serta loyalitas yang tinggi.
- 5) Departemen audit internal harus bersifat kooperatif dengan akuntan publik.
- 6) Harus diadakannya rotasi dan kewajiban mengambil cuti bagi pegawai departemen audit internal.
- 7) Pemberian sanksi yang tegas kepada pegawai yang melakukan kecurangan dan memberikan penghargaan kepada mereka yang berprestasi.
- 8) Menetapkan kebijakan yang tegas mengenai pemberian-pemberian dari luar.
- 9) Mengadakan program pendidikan dan pelatihan untuk meningkatkan kemampuan pegawai dalam melaksanakan fungsi dan tugasnya sebagai auditor internal.

2.1.1.2 Tujuan Audit Internal

Direksi harus menyusun dan melaksanakan sistem pengendalian internal perusahaan yang handal dalam rangka menjaga kekayaan dan kinerja perusahaan serta memenuhi peraturan perundang-undangan. Menurut Hery (2016:241), Satuan kerja atau fungsi pengawasan internal bertugas membantu direksi dalam memastikan pencapaian tujuan dan kelangsungan usaha dengan:

- 1) Melakukan evaluasi terhadap pelaksanaan program perusahaan,
- 2) Memberikan saran dalam upaya memperbaiki efektivitas proses pengendalian risiko,
- 3) Melakukan evaluasi kepatuhan perusahaan terhadap peraturan perusahaan, pelaksanaan GCG dan perundang-undangan,
- 4) Memfasilitasi kelancaran pelaksanaan audit oleh audit eksternal.

Menurut Sawyer yang diterjemahkan oleh Desi Adhariani (2015: 143) Tujuan audit internal adalah untuk membantu anggota organisasi untuk melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk mencapai tujuan ini, staf audit internal diharapkan dapat memenuhinya dengan analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan informasi tentang kegiatan yang ditelaah. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor internal harus melakukan kegiatan-kegiatan sebagai berikut:

- a) menelaah dan menilai kebaikan, memadai tidaknya penerapan dari sistem pengendalian internal dan pengendalian operasional lainnya, serta mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang tidak terlalu mahal,

- b) memastikan ketaatan terhadap kebijakan, rencana dan prosedur-prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen,
- c) memastikan seberapa jauh harta perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari kemungkinan terjadinya segala bentuk pencurian, kecurangan dan penyalahgunaan,
- d) memastikan bahwa pengolahan data yang dikembangkan dalam organisasi dapat dipercaya,
- e) menilai mutu pekerjaan setiap bagian dalam melaksanakan tugas yang diberikan oleh manajemen,
- f) menyarankan perbaikan-perbaikan operasional dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas.

2.1.1.4.Fungsi dan Ruang Lingkup Audit Internal

Menurut Hery (2016:245), Fungsi audit internal merupakan kegiatan yang bebas,yang terdapat dalam organisasi, yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka dengan cara menyajikan analisis,penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor internal melaksanakan kegiatan-kegiatan berikut ini:

- a. Pemeriksaan dan penilaian terhadap efektifitas struktur pengendalian internal dan mendorong penggunaan struktur pengendalian internal yang efektif dengan biaya yang minimum.

- b. Menentukan sampai seberapa jauh pelaksanaan kebijakan manajemen puncak dipatuhi.
- c. Menentukan sampai seberapa jauh kekayaan perusahaan dipertanggungjawabkan.
- d. Menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian dalam perusahaan.
- e. Memberikan rekomendasi perbaikan kegiatan-kegiatan perusahaan.

Audit internal yang modern tidak lagi terbatas fungsinya dalam bidang pemeriksaan keuangan tetapi sudah meluas kebidang lainnya seperti audit manajemen, audit lingkungan hidup, audit kepatuhan dan sudah mencakup konsultasi yang didesain untuk menambah nilai dan meningkatkan kegiatan operasi suatu organisasi.

Fungsi audit internal menjadi semakin penting sejalan dengan semakin kompleksnya operasional perusahaan. Manajemen tidak mungkin dapat mengawasi seluruh kegiatan operasional perusahaan, karena itu manajemen sangat terbantu oleh fungsi audit intern untuk menjaga efisiensi dan efektivitas kegiatan.

Menurut Guy yang diterjemahkan oleh Paul A. Rajoe, dan Ichsan Setyo Budi (2007: 410) “ruang lingkup audit internal meliputi pemeriksaan dan evaluasi yang memadai serta efektivitas sistem pengendalian internal organisasi dan kualitas kinerja dalam melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan”. Berikut ini adalah ruang lingkup audit internal yang meliputi tugas-tugasnya, Menurut Guy yang diterjemahkan oleh Paul A. Rajoe, dan Ichsan Setyo Budi (2011:410):

- a) Menelaah reliabilitas dan integritas informasi keuangan dan operasi serta perangkat yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi serta melaporkan informasi semacam itu.
- b) Menelaah sistem yang ditetapkan untuk memastikan ketaatan terhadap kebijakan, perencanaan, prosedur, hukum dan peraturan yang dapat memiliki pengaruh signifikan terhadap operasi dan laporan serta menentukan apakah organisasi telah mematuhi.
- c) Menelaah perangkat perlindungan aktiva dan secara tepat memverifikasi keberadaan aktiva tersebut.
- d) Menilai keekonomisan dan efisiensi sumber daya yang dipergunakan.
- e) Menelaah informasi atau program untuk memastikan apakah hasilnya konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, serta apakah operasi atau program itu telah dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

Ruang lingkup penugasan Fungsi Audit Internal yang terdapat dalam Standard Profesi Audit Internal yang dikeluarkan oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2010: 20) yaitu “fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan risiko, pengendalian, dan governance, dengan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh”.

Maksud dari pernyataan tersebut ialah audit internal membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem pengendalian intern. Berdasarkan hasil penilaian risiko tersebut, fungsi audit internal mengevaluasi

kecukupan dan efektifitas sistem pengendalian internal, yang mencakup governance, kegiatan operasi, dan sistem informasi organisasi.

2.1.1.5. Kedudukan dan Peran Audit Internal

Hal yang harus diperhatikan dalam suatu perusahaan agar dapat memiliki departemen audit internal yang efektif adalah departemen audit internal tersebut harus memiliki kedudukan audit internal yang independen dalam organisasi perusahaan. Menurut Hery (2016: 251), Independensi audit internal antara lain tergantung pada:

- 1) Kedudukan departemen audit internal tersebut dalam organisasi perusahaan, maksudnya kepada siapa departemen tersebut bertanggung jawab,
- 2) Apakah departemen audit internal dilibatkan dalam kegiatan operasional. Jika ingin independen, departemen audit internal tidak boleh terlibat dalam kegiatan operasional perusahaan. Misalnya tidak boleh ikut serta dalam kegiatan penjualan dan pemasaran, penyusunan sistem akuntansi, proses pencatatan transaksi, dan penyusunan laporan keuangan perusahaan.

Kedudukan departemen audit internal dalam perusahaan akan menentukan tingkat kebebasannya dalam menjalankan tugas sebagai auditor. Kedudukan ataupun status departemen audit internal dalam suatu perusahaan mempunyai pengaruh terhadap luasnya kegiatan serta tingkat independensinya dalam menjalankan tugasnya sebagai pemeriksa: Jadi, status organisasi dari departemen audit internal harus ditegaskan¹ untuk dapat menyelesaikan tanggung jawab audit.

Departemen audit internal akan efektif seperti yang diinginkan manajemen, jika departemen audit internal tersebut bebas dari aktivitas-aktivitas yang

diauditnya. Hal ini akan tercapai jika departemen audit internal mempunyai kedudukan yang memungkinkan baginya untuk mengembangkan sikap independensi terhadap bagian-bagian yang harus diperiksa. Untuk mencapai keadaan tersebut, maka departemen audit internal harus memperoleh dukungan dari pihak manajemen dan dewan komisaris.

Sawyer (2015: 154) menjelaskan bahwa terdapat tiga alternatif kedudukan departemen audit internal dalam perusahaan, yaitu:

- 1) departemen audit internal berada di bawah Direktur Keuangan,
- 2) departemen audit internal berada di bawah Direktur Utama,
- 3) departemen audit internal merupakan staf dari Dewan Komisaris.

Kedudukan seorang auditor internal juga tidak memiliki wewenang langsung terhadap tingkatan manajemen dalam organisasi perusahaan, kecuali pihak yang memang berada di bawahnya dalam departemen audit internal itu sendiri. Kedudukan departemen audit internal di dalam organisasi perusahaan dapat dilihat pada gambar-gambar berikut. Departemen audit internal yang independen tidak diperbolehkan untuk terlibat dalam kegiatan operasional perusahaan apalagi dalam kegiatan yang diperiksanya. Sulit bagi seorang auditor untuk memberikan penilaian yang objektif dan independen apabila ternyata departemen tersebut terlibat dalam kegiatan yang diperiksanya.

Sebagai penilai independen tentang kecukupan pengendalian perusahaan, departemen audit internal hanya menempatkan diri sebagai narasumber dalam pembuatan konsep pengendalian perusahaan. Pihak yang bertanggung jawab penuh dalam perancangan dan implementasi pengendalian adalah manajemen dan direksi.

Dengan demikian, penilaian departemen audit internal terhadap pengendalian tetap independen dan objektif, tanpa terlibat langsung dalam perencanaan pengendalian.

Menurut Hery (2016:255) Dalam perkembangannya, peran yang dijalankan auditor internal dapat dilihat dari lima indikator kualitas Audit Internal, yaitu sebagai *watchdog*, kinerja Auditee, preventif, konsultan internal dan Pengetahuan.

1) *Watchdog*

Watchdog adalah peran tertua dari auditor internal yang mencakup pekerjaan menginspeksi, observasi, menghitung, cek dan ricek. Adapun tujuannya adalah memastikan ketaatan terhadap hukum, peraturan dan kebijakan organisasi. Proses audit yang dilakukan adalah audit kepatuhan. Fokus pemeriksaannya adalah adanya variasi atau penyimpangan dalam sistem pengendalian internal. Audit kepatuhan mengidentifikasi penyimpangan sehingga dapat dilakukan koreksi terhadap sistem pengendalian internal. Oleh karena sifat pekerjaannya, peran *watchdog* biasanya akan menghasilkan rekomendasi yang mempunyai dampak jangka pendek.

2) Kinerja Auditee

Dalam melakukan auditnya, auditor internal diantaranya harus menmpatkan sasaran analisis pada peningkatan kinerja oprganiasi. Auditor internal harus dapat menilai, mengevaluasi, termasuk memberikan rekomendasi kepada manajemen mengenai seberapa jauh tingkat efisiensi dari penggunaan sumber daya yan ada dalam organisasi.

3) Preventif

Audit internal terhadap kegiatan operasional perlu dilakukan secara teratur, baik sebelum dirasakan adanya suatu masalah maupun sesudah terlanjur terjadi masalah. Audit internal yang dilakukan secara teratur dapat mencegah terjadinya suatu masalah, karena auditor internal akan dapat dengan segera mengetahui dan mengatasi masalah serta sebab - sebab sebelum masalah tersebut menjadi berkelanjutan

4) Konsultan Internal

Melalui peran ini, manajemen akan melihat bahwa selain sebagai *watchdog*, auditor internal dapat memberikan manfaat lain berupa saran dalam pengelolaan sumber daya organisasi yang dapat membantu tugas para manajer. Peran konsultan sebagai auditor internal untuk selalu meningkatkan pengetahuan baik tentang profesi auditor maupun aspek bisnis, sehingga dapat membantu manajemen dalam memecahkan masalah

5) Pengetahuan

Auditor internal memiliki peran yang sangat strategis dalam sebuah organisasi yang kegiatannya dan operasionalnya semakin luas. Aspek pemeriksaan dari bagian audit internal tidak hanya fokus pada urusan finansial saja tetapi juga termasuk memantau dan mengevaluasi jalannya kegiatan operasional apakah sudah efisien dan efektif.

2.1.1.6 Wewenang dan Tanggung Jawab Departemen Audit Internal

Wewenang dan tanggung jawab departemen audit internal dalam perusahaan tergantung pada status dan kedudukannya dalam struktur organisasinya.

Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut harus memberikan akses penuh kepada auditor internal tersebut untuk berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi. Hery (2016:276) menjelaskan Tanggung jawab auditor internal adalah:

1) Memberikan informasi dan nasihat kepada manajemen dan menjalankan tanggung

jawab ini dengan cara yang konsisten dengan kode etik auditor internal,

2) Mengkoordinasikan kegiatan dengan orang lain agar berhasil mencapai sasaran audit dan sasaran perusahaan,

Pada umumnya, auditor internal lebih berfungsi sebagai staf. Oleh karena itu, auditor internal tidak dapat memerintahkan secara langsung untuk menjalankan tindakan perbaikan karena hal tersebut bukanlah wewenang. Auditor internal hanya berkewajiban menyampaikan hasil pemeriksaan dan penilaiannya kepada manajemen.

Untuk menjaga objektivitas, sebaiknya auditor internal tidak terlibat secara langsung dalam proses pencatatan dan penyajian data keuangan serta tidak terlibat secara langsung maupun tidak langsung dalam suatu aktivitas operasional yang dapat mempengaruhi keobjektivitasnya jika dilakukan pemeriksaan. Auditor internal harus bebas membahas dan menilai kebijakan, rencana dan prosedur tetapi tidak berarti dapat mengambil alih tanggung jawab bagian lain yang ditugaskan.

Kedudukan departemen audit internal menggambarkan bagian-bagian mana saja yang dapat menjadi objek pemeriksaannya atau dengan kata lain menunjukkan sampai dimana wewenang auditor internal. Setiap pejabat harus melaporkan

aktivitasnya ke pejabat yang lebih tinggi. Dengan cara ini, tanggung jawab bertahap dapat dilaksanakan dan diikuti dengan baik dan benar.

2.1.1.7 Laporan Audit Internal

Hasil akhir dari pelaksanaan audit internal dituangkan dalam suatu bentuk laporan tertulis melalui proses penyusunan yang baik. Laporan hasil audit internal merupakan suatu alat penting untuk menyampaikan pertanggungjawaban hasil kerja kepada manajemen, yaitu sebagai media informasi untuk menilai sejauh mana tugas-tugas yang dibebankan dapat dilaksanakan. Adapun isi atau materi laporan audit internal menurut Boynton (2011:494) adalah:

- 1) suatu laporan tertulis yang ditandatangani harus dikeluarkan setelah pemeriksaan selesai,
- 2) auditor internal harus membahas kesimpulan dan rekomendasi pada tingkatan manajemen yang tepat sebelum mengeluarkan laporan tertulis yang final,
- 3) laporan haruslah objektif, jelas, ringkas, konstruktif dan tepat waktu,
- 4) laporan harus menyatakan tujuan, ruang lingkup dan hasil audit juga pendapat auditor,
- 5) laporan harus mencakup rekomendasi untuk perbaikan yang potensial dan mengakui kinerja serta tindakan korektif yang memuaskan,
- 6) pandangan *auditee* tentang kesimpulan dan rekomendasi audit dapat disertakan dalam laporan audit,
- 7) direktur audit internal atau designee harus me-review dan menyetujui laporan audit final sebelum diterbitkan serta harus memutuskan kepada siapa laporan itu akan dibagikan.

Laporan dari bagian audit internal merupakan suatu alat komunikasi yang didalamnya terdapat tujuan yang dimulai dari penugasan, luas pemeriksaan, batasan yang dibuat dan juga saran atau rekomendasi kepada pemimpin perusahaan. Tujuan laporan audit internal adalah sebagai berikut:

- 1) laporan auditor merupakan kesimpulan hasil pemeriksaan,\
- 2) menyajikan temuan-temuan dari hasil pemeriksaan yang telah dilakukan,
- 3) sebagai dasar untuk kemudian diambil tindakan oleh manajemen terhadap penyimpangan yang terjadi.

Untuk mencapai hal tersebut, maka laporan yang disampaikan haruslah memiliki unsur-unsur objektif, *clear* (jelas), ringkas, konstruktif dan tepat waktu.

1) Objektif

Laporan yang disusun harus mengungkapkan fakta dengan teliti berdasarkan data yang dapat diuji kebenarannya. Menyampaikan dengan jelas tentang pokok pemeriksaan yang telah dilakukan sehingga dapat diyakini kebenarannya.

2) Clear(jelas)

Laporan disusun dengan menggunakan bahasa yang jelas, tidak menimbulkan kesalahpahaman bagi penggunaannya. Menerangkan dengan jelas dan lengkap agar dapat dimengerti oleh pihak-pihak yang menggunakannya.

3) Ringkas

Struktur laporan yang baik melaporkan dengan ringkas pelaksanaan operasional, pengendalian dan hasil kerja. Laporan tersebut harus terhindar dari hal-hal yang tidak relevan, material seperti gagasan, temuan, kalimat dan

sebagainya yang tidak menunjang tema pokok laporan, namun tetap menjaga kualitas informasi yang disampaikan melalui laporan tersebut sehingga dapat memenuhi kebutuhan pemakainya.

4) Konstruktif

Laporan yang bersifat membangun adalah laporan yang sedapat mungkin memaparkan rekomendasi tindakan perbaikan yang dapat dilakukan untuk mengupayakan peningkatan operasi.

5) Tepat waktu

Laporan audit hanya dapat bermanfaat dengan maksimal bila laporan tersebut disajikan pada saat dibutuhkan. Sehingga auditor harus mampu menyajikan laporan dengan tepat waktu.

Sebelum disampaikan pada pengguna laporan, peninjauan kembali atas laporan (review) perlu dilakukan. Review adalah tindakan bijak yang dapat dilakukan audit internal. Hal ini bertujuan untuk lebih memastikan kebenaran dan kelengkapannya. Laporan audit akan efektif bila terdapat pelaksanaan tindak lanjut agar proses audit yang berjalan benar-benar memberikan manfaat bagi perusahaan. Untuk itu, departemen audit internal bertugas untuk memantau pelaksanaan tindak lanjut, menganalisis kecukupan tindak lanjut disertai identifikasi hambatan pelaksanaannya dan memberikan laporan atas tindak lanjut tersebut.

2.1.2 Pengendalian Intern

2.1.2.1 Pengertian Pengendalian Intern

Pengendalian intern dirancang untuk membantu proses yang dijalankan oleh manajemen terutama dalam pelaksanaan pengendalian terhadap aktiva organisasi

atau perusahaan, agar dalam pelaksanaan berjalannya organisasi sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang telah digariskan dan ditetapkan oleh manajemen.

Prosedur dan pengendalian intern secara sistematis dapat saling memeriksa, dimana pengendalian intern yang lebih luas tidak hanya menyangkut data akuntansi saja, akan tetapi mencakup seluruh struktur organisasi atau perusahaan. Formulir dan prosedur, laporan kegiatan berkala, pemeriksaan yang independent dan sebagainya.

Pengertian pengendalian intern menurut Arens et.al. yang diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:290) adalah sebagai berikut:

“Internal control is a process, effected 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: (1) reliability of financial reporting; (2) effectiveness and efficiency of operations; and (3) compliance with applicable laws and regulations”.

“Pernyataan diatas menyatakan bahwa pengendalian intern merupakan proses yang dilaksanakan oleh dewan komisaris, manajemen, dan pimpinan yang berada dibawah mereka untuk memberikan kepastian yang layak bahwa tujuan pengendalian tercapai, yaitu: (1) keandalan laporan keuangan; (2) efektivitas dan efisiensi operasi; dan (3) ketaatan terhadap hukum dan peraturan”.

Pengertian pengendalian intern yang dikemukakan oleh COSO (The Commite of Sponsoring Organization) (2008:319) yaitu:

“Pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personil lain, entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini:(a) Keandalan Laporan Keuangan,(b) Efektifitas dan Efisiensi Operasi, (c) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku”

Menurut Hiro Tugiman (2012:45) mengemukakan tentang pengendalian intern adalah:

“Istilah pengendalian intern dipergunakan secara umum untuk membedakan berbagai pengawasan berbagai operasi. Pengawasan internal merupakan seluruh kegiatan yang ditujukan untuk memastikan tercapainya tujuan dan sasaran organisasi”

Berdasarkan pengertian-pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa pengendalian intern adalah suatu proses pengawasan yang dijalankan oleh pihak intern organisasi dalam hal ini dewan komisaris atau pimpinan organisasi dan manajemen serta personil lain yang bertujuan untuk mengetahui apakah seluruh kegiatan/aktivitas perusahaan telah berjalan secara efektif dan efisien dan sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku, sehingga tujuan yang telah ditetapkan oleh perusahaan dapat tercapai.

2.1.2.2 Tujuan Pengendalian Intern

Suatu pengendalian intern yang baik dapat menjamin kecermatan dan keandalan selain itu juga menekan terjadinya penyelewengan dan kesalahan sehingga dapat mendukung tercapainya tujuan perusahaan.

Berdasarkan apa yang dikemukakan oleh Mulyadi (2012:180) bahwa tujuan pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. keandalan Laporan Keuangan (*Reliability of financial reporting*)
2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (*Compliance with applicable laws and regulations*).
3. Efektivitas dan efisiensi operasi (*Efficiency and effectiveness of operations*)

Uraian singkat berikut mengenai tujuan pengendalian intern adalah sebagai:

1.Keandalan laporan keuangan

Agar dapat menyelenggarakan operasi usahanya manajemen memerlukan informasi yang akurat, oleh karena itu dengan adanya pengendalian intern diharapkan dapat menyediakan data yang dapat dipercaya, sebab dengan adanya data atau catatan yang handal memungkinkan tersusunnya laporan keuangan yang dapat diandalkan.

2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku

Tujuan pengendalian intern adalah memastikan bahwa segala peraturan dan hukum telah ditetapkan manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan telah ditaati oleh karyawan perusahaan tersebut.

3. Efektivitas dan efisiensi operasi

Tujuan pengendalian intern yang berhubungan dengan efisiensi dan efektivitas operasi ditujukan untuk mencegah duplikasi usaha yang tidak perlu atau pemborosan dalam segala kegiatan bisnis perusahaan dan untuk mencegah penggunaan sumber daya yang tidak efisien.

Dari uraian di atas, dapat dilihat bahwa pengendalian intern mempunyai pengertian yang luas yang tidak hanya mencakup masalah akuntansi saja, tetapi juga mencakup segala aspek manajerial sehubungan dengan pengelolaan organisasi. Pengendalian intern bukan merupakan bagian yang berdiri sendiri di dalam organisasi melainkan suatu sistem yang berfungsi sebagai alat bagi manajemen untuk mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, auditor berkewajiban untuk memahami pengendalian intern yang ditujukan untuk

memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.

2.1.2.3 Komponen Pengendalian Intern

Dalam mencapai pengendalian intern yang memadai, maka perlu didukung oleh unsur-unsur atau elemen-elemen yang membentuk pengendalian intern itu sendiri. Untuk itu bagi manajemen agar pelaksanaan tujuan dapat tercapai, maka setiap unsur-unsur atau elemen-elemen dari pengendalian intern tersebut dapat direalisasikan secara nyata dalam pelaksanaannya.

Menurut Mulyadi (2012: 183) menyebutkan lima komponen pokok atau elemen-elemen pengendalian intern:

1. Lingkungan Pengendalian (*control environment*)

Adalah Menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personel organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua unsur pengendalian intern, yang membentuk disiplin dan struktur. Berikut ini beberapa faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian:

a. Nilai integritas dan etika

Tujuan organisasi dan bagaimana tujuan tersebut dicapai didasarkan kepada pilihan dan pertimbangan nilai. Saat dihubungkan dengan standar perilaku, pilihan dan pertimbangan tersebut dapat mencerminkan integritas dan komitmen manajemen terhadap nilai etika.

b. Komitmen terhadap kompetensi

Kompetensi berarti karyawan memiliki pengetahuan dan keahlian untuk melakukan tugasnya. Manajemen menentukan sebaik apa tugas tersebut harus dilaksanakan dan apakah kinerja yang diharapkan tersebut sesuai dengan biaya yang harus dikeluarkan untuk mempekerjakannya. Didalam suatu organisasi, bila suasana kompetensi lemah, maka kesalahan dan kelemahan prosedur akan sering terjadi.

c. Partisipasi dewan direksi dan tim auditor

Tim auditor beranggotakan beberapa orang yang berasal dari luar organisasi. Bila para auditor dapat melaksanakan perannya dengan baik dalam menilai kebijakan dan operasi perusahaan maka sistem pengendalian intern akan lebih efektif dalam mencapai tujuannya.

d. Filosofi dan gaya manajemen

Merupakan pendekatan manajemen dalam menghadapi resiko bisnis, sikap dalam menghadapi akurasi data akuntansi, dan perhatiannya terhadap kesesuaian antara anggaran dan realisasi operasi

e. Struktur organisasi

Struktur organisasi merupakan kerangka menyeluruh untuk perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan aktivitas yang dilakukan oleh manajemen.

f. Pemberian wewenang dan tanggung jawab

Manajemen harus memberikan wewenang dan tanggung jawab untuk menjalankan aktivitas serta membuat laporan yang diperlukan berkaitan dengan aktivitas dan metode pemberian wewenang yang dilakukan.

g. Kebijakan mengenai SDM dan penerapannya

Kebijakan mengenai sumberdaya manusia memberi pesan kepada semua karyawan tentang apa yang diharapkan organisasi berkaitan dengan masalah integritas, etika, dan kompetensi.

2. Penilaian Resiko

Menilai resiko merupakan komponen kedua dari pengendalian intern. Penilaian resiko merupakan kegiatan yang dilakukan oleh manajemen dalam mengidentifikasi dan menganalisis resiko yang menghambat perusahaan dalam mencapai tujuan. Resiko berasal dari dalam atau luar perusahaan. Resiko yang berasal dari luar perusahaan secara keseluruhan, termasuk didalam resiko ini adalah tantangan yang berasal dari pesaing, perubahan kondisi ekonomi, kemajuan teknologi, peraturan pemerintah, dan bencana alam. Resiko yang berasal dari dalam perusahaan berkaitan dengan aktivitas tertentu didalam organisasi, misalnya gangguan yang menimpa sistem informasi, baik yang disebabkan oleh kesalahan karyawan yang tidak terlatih, atau karyawan yang tidak memiliki motivasi, atau juga perubahan dalam tanggung jawab manajemen sehingga tidak efektifnya Dewan Direksi dan tim audit.

3. pengendalian aktivitas

Komponen pengendalian intern yang ketiga adalah kebijakan dan prosedur yang dimiliki manajemen untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa manajemen telah dijalankan sebagaimana mestinya. Seorang akuntan mengenai pengendalian intern diantaranya yaitu:

a) Prosedur Otorisasi

Prosedur ini dibuat untuk memberikan otorisasi (kewenangan) kepada karyawan untuk melakukan aktivitas tertentu dalam suatu transaksi.

b) Mengamankan aset dan catatannya

Kategori kedua dari pengendalian aktivitas difokuskan kepada keamanan aset dan catatannya. Manajemen harus menerapkan perlindungan yang baik untuk melindungi aset dan catatannya.

c) Pemisahan fungsi

Kategori ketiga dari pengendalian aktivitas menyoroti tentang pemisahan fungsi dan tanggung jawab

d) Catatan dan dokumentasi yang baik

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

4. Informasi dan Komunikasi

Komponen keempat dari pengendalian intern adalah informasi dan komunikasi. Informasi diperlukan oleh semua kegiatan manajemen organisasi untuk mengambil keputusan dan mengetahui kepatuhan terhadap kebijakan yang telah ditentukan. Informasi yang berkualitas (akurat, tepat waktu, relevan dan lengkap) diidentifikasi, diambil/diterima, diproses dan dilaporkan oleh sistem informasi., akan tetapi komunikasi lebih luas dari pengolahan data dan eksternal untuk menghasilkan laporan keuangan. Komunikasi harus dapat menyampaikan

pesan dengan jelas dari top manajemen bahwa karyawan harus melakukan pengendalian intern dengan serius.

5. Pengawasan (*Monitoring*)

Pengawasan sebagai komponen kelima dari sistem pengendalian intern, merupakan proses pengendalian terhadap kualitas kinerja sistem pengendalian intern. Perubahan organisasi dan cara bagaimana pengendalian intern diterapkan oleh perusahaan. Adanya pengawasan membantu manajemen dalam menentukan perbaikan sistem bagaimana yang diperlukan untuk menghadapi perubahan keadaan. Pengawasan ini meliputi juga didalamnya penilaian terhadap rancangan dan penerapan pengendalian serta tindakan perbaikan. Pengawasan dapat dilakukan dalam dua cara, yaitu : melalui aktivitas yang sedang berjalan, dan melalui penilaian yang dilakukan secara terpisah.

a) Pengawasan aktivitas monitoring yang berjalan

Pengawasan kegiatan yang dilakukan untuk mengawasi efektivitas pengendalian intern dalam aktivitas sehari-hari.

b) Penilaian terpisah

Adalah penilaian untuk efektivitas sistem pengendalian intern. Manajemen dapat memilih untuk menilai seluruh proses pengendalian intern atau menilai pengendalian tertentu.

Sedangkan komponen Pengendalian Intern menurut Arens et.al.(2011:294) terdiri dari lima unsur, yaitu:

1. *Control Environment*;
2. *Risk Assessment*;

3. *Control Activities*;

4. *Information and Communication*;

5. *Monitoring*.

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

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environmnet*)

Lingkungan pengendalian internal mencerminkan sikap dan tindakan manajemen mengenai pengendalian lingkungan perusahaan. Lingkungan pengendalian meliputi inti dari bisnis yaitu Integritas dan nilai etika, Komitmen terhadap kompetensi, Partisipasi dewan direksi dan tim auditor, Filosofi dan gaya manajemen, Struktur organisasi, Pemberian wewenang dan tanggung jawab dan Kebijakan mengenai sumber daya manusia dan penerapannya.

2. Penaksiran Resiko (*Risk Assesment*)

Bertujuan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola risiko yang berhubungan dengan persiapan laporan keuangan yang disajikan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Resiko dapat ditimbulkan dari karyawan baru, pertumbuhan yang pesat, teknologi baru, sistem informasi baru, lingkup, produk dan aktivitas baru, restrukturisasi perusahaan, operasi perusahaan secara internasional, keputusan akuntansi, dan perubahan dalam lingkungan operasi perusahaan.

3. Aktivitas Pengendalian *Control Activities*)

Aktivitas pengendalian terdiri dari kebijakan dan prosedur yang merasakan bahwa diperlukan tindakan untuk meredam risiko dalam upaya pencapaian tujuan perusahaan secara umum atau untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa manajemen telah dijalankan sebagaimana mestinya. Kegiatan pengendalian dapat dikategorikan dalam kebijakan dan prosedur sebagai berikut: kajian ulang atas prestasi, pengolahan dan informasi, pengendalian fisik dan pemisahan fungsi.

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

Sistem informasi yang relevan terhadap tujuan pelaporan keuangan yang meliputi unsur akuntansi terdiri dari metode dan catatan yang ditetapkan untuk mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan transaksi suatu entitas dan mempertahankan akuntabilitas untuk aktiva dan utang yang berkaitan. Komunikasi mencakup memberikan pemahaman peranan individual dan tanggung jawab yang berkaitan dengan pengendalian internal atas laporan keuangan. Komunikasi meliputi sejauh mana pegawai memahami bagaimana aktivitas mereka dalam unsur dengan pekerjaan dan hal-hal lainnya. Informasi pelaporan keuangan berkaitan. Komponen ini diperlukan oleh semua tingkatan manajemen organisasi untuk mengambil keputusan, laporan keuangan dan mengetahui kepatuhan terhadap kebijakan yang telah ditentukan.

5. Pengawasan (*Monitoring*)

Pengawasan adalah penilaian kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu. Pengawasan dilaksanakan oleh personel yang semestinya melakukan

pekerjaan tersebut baik tahap desain maupun pengoperasian pengendalian pada waktu yang tepat untuk menentukan apakah pengendalian internal beroperasi seperti yang diharapkan.

2.1.2.4 Keterbatasan Pengendalian Intern

Tidakada satu sistein pun yang dapat mencegah secara sempurna semua pemborosan dan penyelewengan yang terjadi pada suatu organisasi, karena pengendalian intern setiap perusahaan memiliki keterbatasan bawaan.

Keterbatasan yang melekat pada pengendalian intern menurut Mulyadi (2012:181) sebagai berikut:

1. Kesalahan dalam pertimbangan (*Mistakes in judgment*)

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

2. Gangguan (*Breakdown*)

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

3. Kolusi (*Collusion*)

Tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan 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 struktur pengendalian intern yang dirancang.

4. Pengabaian oleh manajemen (*Management override*)

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. Contohnya adalah manajemen melaporkan laba yang lebih tinggi dari jumlah sebenarnya untuk mendapatkan bonus lebih tinggi bagi dirinya atau untuk menutupi ketidakpatuhannya terhadap peraturan perundangan yang berlaku.

5. Biaya lawan manfaat (*Costs versus benefits*)

Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan struktur pengendalian intern tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut. Karena pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu struktur pengendalian intern.

Jadi dengan demikian dapat disimpulkan bahwa dengan adanya faktor-faktor tersebut sangatlah membatasi terhadap kelancaran jalannya pengendalian intern yang telah ditetapkan manajemen. Karena faktor-faktor tersebut ini sangat mudah untuk merusak citra para personilnya yang bekerja dengan sungguh-sungguh, maka manajemen harus menaruh perhatian yang cepat tanggap terhadap suatu penyimpangan yang terjadi sehingga bisa mengambil suatu tindakan yang

cepat dan tepat. Pengendalian intern yang telah ada secara fisik ditunjang oleh tujuan yang tinggi dari pelaksanaannya.

2.1.3 Good Governance

2.1.3.1 Pengertian Governance

Konsep *governance* bukanlah konsep baru, konsep *governance* sama luasnya dengan peradaban manusia, salah satu pembahasan tentang *good governance* dapat ditelusuri dari tulisan J.S Endarlin (Setyawan, 2014:223) *governance* merupakan suatu terminologi yang digunakan untuk mnengganti istilah *government*, yang menunjuk penggunaan otoritas politik, ekonomi dan administrasi dalam mengelola masalah-masalah kenegaraan.

Governance yang diterjemahkan menjadi tata pemerintahan adalah penggunaan wewenang ekonomi, politik dan administrasi guna mengelola urusan-urusan negara pada semua tingkat. Tata pemerintahan mencakup seluruh mekanisme, proses dan lembaga-lembaga dimana warga dan kelompok-kelompok masyarakat mengutamakan kepentingan mereka, menggunakan hak hukum, memenuhi kewajiban dan menjembatani perbedaan-perbedaan diantara mereka.

Defenisi lain menyebutkan *governance* adalah mekanisme pengelolaan sumber daya ekonomi dan social yang melibatkan pengaruh sector negara dan sector non-pemerintah dalam suatu usaha kolektif. Defenisi ini mengasumsikan banyak aktor yang terlibat dimana tidak ada yang sangat dominan yang menentukan gerak aktor lain. Pesan pertama dari terminology *governance* membantah pemahaman formal tentang berkerjanya institusi-institusi negara. *Governance* mengakui bahwa didalam masyarakat terdapat banyak pusat pengambilan

keputusan yang berkerja pada tingkat yang berbeda (Busi, 2013:122). *Governance* sebagai proses pengambilan keputusan dan proses yang mana keputusan itu diimplementasikan, maka analisis *governance* difokuskan pada faktor-faktor formal dan informal yang terlibat dalam pengambilan keputusan dan implementasinya serta struktur formal dan informal yang disusun untuk mendatangkan implementasi keputusan. *Governance* dapat digunakan dalam beberapa konteks seperti *coorporate governance*, *international governance*, *national governance* dan *local governance* (Mardiasmo, 2002:14).

Menurut Kooiman (2011: 224) mengatakan *governance* merupakan serangkaian proses interaksi social politik antara pemerintah dengan masyarakat dalam berbagai bidang yang berkaitan dengan kepentingan masyarakat dan intervensi pemerintah atas kepentingan-kepentingan tersebut. *Governance* merupakan mekanisme-mekanisme, proses-proses dan institusi-institusi melalui warga negara mengartikulasikan kepentingan-kepentingan mereka, memediasi perbedaan-perbedaan mereka serta menggunakan hak dan kewajiban legal mereka (Setyawan, 2014:12). Dalam konteks ini *governance* memiliki hakikat yang sesuai yaitu bebas dari penyalahgunaan wewenang dan korupsi serta dengan pengakuan hak berlandaskan pada pemerintahan hukum

2.1.3.2 Pengertian *Good Governance*

Istilah *Good Governance* berasal dari induk bahasa Eropa, Latin, yaitu *Gubernare* yang diserap oleh bahasa Inggris menjadi *govern*, yang berarti *steer* (menyetir, mengendalikan), *direct* (mengarahkan), atau *rule* (memerintah).

Penggunaan utama istilah ini dalam bahasa Inggris adalah *to rule with authority*, atau memerintah dengan kewenangan.

Governance pada dasarnya pertama kali digunakan adalah di dunia usaha atau korporat. Manajemen profesional yang diperkenalkan pasca perang dunia II dengan prinsip dasar “mernisahkan kepemilikan dengan pengelolaan” benar-benar menjadikan setiap korporat menjadi usaha-usaha yang besar, sehat dan menguntungkan. Gerakan ini dimulai secara besar-besaran di Amerika, khususnya setelah para *titians entrepreneur* mengalami kegagalan besar mempertahankan kebesaran untuk mempertahankan bisnisnya. Salah satu contohnya adalah Henry Ford II gagal mempertahankan kebesaran bisnisnya karena ia tidak mengenal manajemen profesional.

Good Governance sebagai suatu bentuk manajemen pembangunan, yang juga disebut sebagai administrasi pembangunan, yang menempatkan peran pemerintah sentral yang menjadi *Agent of change* dari suatu masyarakat berkembang/developing di dalam Negara berkembang. *Agent of change* karena perubahan yang dikehendakinya, menjadi *planned change* (perubahan yang berencana), maka disebut juga *Agent of Development*. *Agent of Development* diartikan sebagai pendorong proses pembangunan dan perubahan masyarakat bangsa. Pemerintah mendorong melalui kebijaksanaan-kebijaksanaan dan program-program, proyek-proyek, dan peran perencanaan dalam anggaran.

Menurut Bank Dunia yang dikutip Abdul Wahab (2012:34) menyebut *Good Governance* adalah suatu konsep dalam penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab sejalandengan demokrasi dan

pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dan investasi yang langka dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun Administrative, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal framework* bagi tumbuhnya aktivitas kewiraswastaan.

Selain itu Bank Dunia juga mensinonimkan *Good Governance* sebagai hubungan sinergis dan konstruktif diantara Negara, sektor swasta dan masyarakat. Berkaitan dengan *good governance*, Mardiasmo dalam Tangkilisan (2013:114), mengemukakan bahwa orientasi pembangunan sektor publik adalah untuk menciptakan *good governance*, dimana pengertian dasarnya adalah pemerintahan yang baik.

Kondisi ini berupaya untuk menciptakan suatu penyelenggaraan pembangunan yang solid dan bertanggungjawab sejalan dengan prinsip demokrasi, efisiensi, pencegahan korupsi, baik secara politik maupun administrasi. Berdasarkan dokumen kebijakan UNDP, disebutkan: Tata pemerintahan adalah penggunaan wewenang ekonomi, politik dan administrasi guna mengelola urusan-urusan Negara pada semua tingkat. Tata pemerintahan mencakup seluruh mekanisme, proses dan lembaga-lembaga dimana warga dan kelompok-kelompok masyarakat mengutarakan kepentingan mereka, menggunakan hak hukum, memenuhi kewajiban dan menjembatani perbedaan-perbedaan diantara mereka. Jelas bahwa *good governance* adalah masalah perimbangan antara negara, pasar dan masyarakat.

Dari berbagai pengertian tentang *Good Governance* dapat disimpulkan bahwa suatu konsep tata pemerintahan yang baik dalam penyelenggaraan

penggunaan otoritas politik dan kekuasaan untuk mengelola sumber daya demi pembangunan masyarakat yang solid dan bertanggung jawab secara efektif melalui pembuatan peraturan dan kebijakan yang absah dan yang merujuk pada kesejahteraan rakyat, pengambilan keputusan, serta tata laksana pelaksanaan kebijakan.

Pengertian *good governance* diatas merupakan suatu pemahaman atau pijakan dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *Good governance* sebenarnya mempunyai makna sebagai kepengelolaannya atau kepengarahannya yang baik bukan pemerintahan yang baik. Memang pemahaman ini mempunyai perbedaan dengan pemahaman dasar di lingkungan kita selama ini, antara lain yang diperkenalkan oleh lembaga Administrasi Negara dan Badan Pengawaasn Keuangan dan Pembangunan. O'Brien (Nugroho, 2005: 142) mendefinisikan *Good Governance* adalah penjumlahan dari cara-cara dimana individu-individu dan institusi-institusi baik privai maupun public mengelola urusan-urusan bersamanya.

2.1.3.3 Aspek-Aspek *Good Governance*

Good Governance menurut definisi dari World Bank dalam Ariadi (2015:14), adalah "*The way state power is used in managing economic and social resources for development and society*".Sementara UNDP mendefinisikan sebagai "*The exercise of political, economic, and administrative authority to manage a nations affair at all levels*". Dari pengertian tersebut,secara fungsional aspek-aspek *good governance* dapat ditinjau dari apakah pemerintah telah berfungsi secara efektif dalam upaya mencapai tujuan yang telah digariskan, atau justru sebaliknya dimana pemerintahan tidak berfungsi secara efektif dan terjadi in efisiensi.

Berdasarkan definisi terakhir ini, governance mempunyai tiga kaki (*three legs*), yaitu:

1. *Economic governance* meliputi proses pembuatan keputusan (*decision making processes*) yang memfasilitasi terhadap equity, poverty dan *quality of live*.
2. *Political governance* adalah proses keputusan untuk formulasi kebijakan.
3. *Administrative governance* adalah sistem implementasi proses kebijakan. Dari

aspek pemerintah (*governance*), *good governance* dapat dilihat melalui aspek:

1. Hukum/kebijakan ditujukan pada perlindungan kebebasan sosial, politik dan ekonomi.
2. *Administrative competence and transparency*. Kemampuan membuat perencanaan dan melakukan implementasi secara efisien, kemampuan melakukan penyederhanaan organisasi, penciptaan disiplin dan model administrasi serta keterbukaan informasi.
3. Desentralisasi. Desentralisasi regional dan dekonsentrasi di dalam departemen.
4. Penciptaan pasar yang kompetitif. Penyempurnaan mekanisme pasar, peningkatan peran pengusaha kecil dan segmen lain dalam sektor swasta, deregulasi, dan kemampuan pemerintah dalam mengelola kebijakan makro ekonomi.

2.1.3.4 Prinsip-Prinsip *Good Governance*

Berdasarkan pengertian *Good Governance* oleh Mardiasmo dan Bank Dunia (2012: 67) yang disebutkan diatas dan sejalan dengan tuntutan reformasi yang berkaitan dengan aparatur Negara termasuk daerah adalah perlunya mewujudkan administrasi Negara yang mampu mendukung kelancaran dan keterpaduan pelaksanaan tugas, dan fungsi penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, maka menuntut penggunaan konsep *Good Governance* sebagai pemerintahan yang baik, relevan dan berhubungan satu dengan yang lainnya. Ide dasarnya sebagaimana disebutkan Tangkilisan (2013:116) adalah bahwa Negara merupakan institusi yang legal formal dan konstitusional yang menyelenggarakan pemerintahan dengan fungsi sebagai regulator maupun sebagai *Agent of Change*.

Sebagaimana dikemukakan diatas bahwa *Good Governance* awalnya digunakan dalam dunia usaha (*corporate*) dan adanya desakan untuk menyusun sebuah konsep dalam menciptakan pengendalian yang melekat pada korporasi dan manajemen profesionalnya, maka ditetapkan *Good Corporate Governance*. Sehingga dikenal prinsip-prinsip utama dalam *Governance Corporate* adalah: transparansi, akuntabilitas, *fairness*, responsibilitas, dan responsivitas.

Prinsip-prinsip *Good Governance* diatas cenderung kepada dunia usaha, sedangkan bagi suatu organisasi publik bahkan dalam skala Negara prinsip-prinsip tersebut lebih luas menurut UNDP melalui LAN yang dikutip Tangkilisan (2013:115) menyebutkan bahwa adanya hubungan sinergis konstruktif di antara Negara, sektor swasta atau privat dan masyarakat yang disusun dalam sembilan pokok karakteristik *Good Governance*, yaitu:

1. Partisipasi (*Participation*)

Setiap warga Negara mempunyai suara dalam formulasi keputusan, baik secara langsung maupun intermediasi institusi legitimasi yang mewakili kepentingannya. Partisipasi seperti ini dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara secara berpartisipasi secara konstruktif.

2. Penerapan Hukum (*Fairness*).

Kerangka hukum harus adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu, terutama hukum untuk hak azasi manusia.

3. Transparansi (*Transparency*)

Transparansi dibangun atas dasar kebebasan arus informasi secara langsung dapat diterima oleh mereka yang membutuhkan. Informasi harus dapat dipahami dan dapat dimonitor.

4. Responsivitas (*Responsiveness*)

Lembaga-lembaga dan proses-proses kelembagaan harus mencoba untuk melayani setiap *stakeholders*.

5. Orientasi (*Consensus Orientation*)

Good Governance menjadi perantara kepentingan yang berbeda untuk memperoleh pilihan terbaik bagi kepentingan yang lebih luas, baik dalam hal kebijakan-kebijakan maupun prosedur-prosedur.

6. Keadilan (*Equity*)

Semua warga Negara, baik laki-laki maupun perempuan mempunyai kesempatan untuk meningkatkan ataupun menjaga kesejahteraan mereka dan terlibat di dalam pemerintahan.

7. Efektivitas (*Effectiveness*)

Proses-proses dan lembaga-lembaga menghasilkan sesuai dengan apa yang telah digariskan dengan menggunakan sumber-sumber yang tersedia sebaik mungkin.

8. Akuntabilitas (*Acoountability*)

Para pembuat keputusan dalam pemerintahan, sektor swasta dan masyarakat sipil (*civil society*) bertanggungjawab kepada publik dan lembaga-lembaga *stakeholders*. Akuntabilitas ini tergantung pada organisasi dan sifat keputusan yang dibuat, apakah keputusan tersebut untuk kepentingan internal atau eksternal organisasi.

9. Strategi visi (*Strategic vision*)

Para pemimpin dan publik harus mempunyai perspektif *good governance* dan pengembangan manusia yang luas dan jauh kedepan sejalan dengan apa yang diperlukan untuk pembangunan semacam ini.

Partisipasi yang semakin luas akan berkontribusi kepada dua hal,yaitu terhadap pertukaran informasi yang diperlukan bagi pengambilan keputusan dan memperkuat keabsahan atau legitimasi atas berbagaikeputusan yang ditetapkan.Tingkat legitimasi keputusan yang kat pada gilirannya akan mendorong efektifitas pelaksanaanya. Kelembagaan yang responsive harus transparan dan berfungsi sesuai dengan aturan hukum dan perundang-undangan yang berlaku agar keberfungsianannya itu dapat bernilai dan berkeadilan.

Prinsip-prinsip diatas merupakan suatu karakteristik yang harus dipenuhi dalam hal pelaksanaan *good governance* yang berkaitan dengan kontrol dan

pengendalian, yakni pengendalian suatu pemerintahan yang baik agar cara dan penggunaan cara sungguh-sungguh mencapai hasil yang dikehendaki *stakeholders*. *Good governance* berkenaan dengan masalah bagaimana suatu organisasi ditata dan bagaimana tataanaan tersebut berproses jadi prinsipnya adalah implementasi sudah sesuai dengan rencana, apakah hasil yang diperoleh benar-benar bermanfaat bagi masyarakat (Budi,2013:53).

Berkaitan dengan pemerintah yang dikelola siapa saja yang mempunyai kualifikasi profesional mengarah kepada kinerja SDM (Sumber Daya Manusia) yang ada dalam organisasi publik sehingga dalam penyelenggaraan *good governance* didasarkan pada kinerja organisasi publik yaitu responsivitas (*responsivities*), tanggungjawab (*responsibility*), dan akuntabilitas (*accountability*).

Penerapan *Good Governance* kepada pemerintah adalah ibarat masyarakat memastikan mandat, wewenang, hak dan kewajibannya telah dipenuhi dengan sebaik-baiknya. Disini dapat dilihat bahwa arah ke-delapan dari *Good Governance* adalah membangun *the professional government*, bukan dalam arti pemerintah yang dikelola para teknokrat, namun oleh siapa saja yang mempunyai kualifikasi profesional, yaitu mereka yang mempunyai ilmu dan pengetahuan yang mampu mentransfer ilmu dan pengetahuan menjadi skill dan dalam melaksanakannya berlandaskan etika dan moralitas yang tinggi.

Agenda selanjutnya adalah *good governance* sebuah upaya baik untuk meningkatkan pemerintah di setiap tingkat, namun demikian, harus disadari tujuan dari *good governance* untuk menjalankan pekerjaan pemerintah yang baik yang

bersih berdasarkan hukum yang berlaku agar tidak terjadi penyimpangan atau penyelewengan dalam pelaksanaan dalam memenuhi kebutuhan masyarakat.

2.2 Kerangka Pemikiran

Agar organisasi mengetahui aktivitas organisasi berjalan sesuai tujuan, maka manajemen perlu menetapkan audit internal. Menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal di Indonesia dalam SPAI (2004: 28) mendefinisikan: "Audit Internal adalah kegiatan assurance dan konsultasi yang independen dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian dan proses governance"

Tujuan audit internal menurut Sawyer yang diterjemahkan oleh Desi Adhariani (2015: 143) adalah untuk membantu anggota organisasi untuk melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk mencapai tujuan ini, staf audit internal diharapkan dapat memenuhinya dengan analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan informasi tentang kegiatan yang ditelaah. Adapun tujuan lain dari audit internal adalah untuk membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

Dalam pedoman audit internal atas tugas dan kegiatan BPKP (NKPK:2008), ruang lingkup audit internal meliputi : audit atas pertanggung jawaban keuangan dan ketaatan kepada peraturan dan perundang-undangan yang berlaku, audit atas kehematan (keekonomisan) dan daya guna (efisiensi) serta audit hasil guna (efektivitas).

Menurut Hery (2016:255) Dalam perkembangannya, peran yang dijalankan auditor internal dapat dilihat dari lima indikator kualitas Audit Internal, yaitu sebagai watchdog, kinerja Auditee, preventif, konsultan internal dan Pengetahuan.

Audit internal mampu mempengaruhi good governance. Hal ini terlihat dari fungsi Audit internal yang dilakukan agar tidak terdapat penyimpangan-pengimpangan, untuk menilai kelayakan penerapan *Good Governance* serta menilai kualitas dari aktivitas yang telah dijalankan organisasi. Pendapat ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Nurkurniasih (2015), dengan judul “Pengaruh Audit Internal Terhadap *Good Governance*. Berdasarkan hasil penelitian terdapat pengaruh yang signifikan antara audit Internal terhadap Penerapan *Good Governance*.

Dalam menunjang efisiensi dan efektivitas suatu organisasi selain audit internal juga diperlukan pengendalian intern. Dengan adanya pengendalian intern diharapkan tujuan dari organisasi dapat tercapai. Menurut Hiro Tugiman (2012:45) mengemukakan tentang pengendalian intern secara umum untuk membedakan berbagai pengawasan dalam organisasi dengan berbagai pengawasan diluar organisasi. Pengendalian intern merupakan seluruh kegiatan yang ditujukan untuk memastikan tercapainya tujuan dan sasaran organisasi. Sedangkan menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 1, pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan

keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan pendapat diatas, dapat disimpulkan bahwa pengendalian intern merupakan suatu yang ditunjukan untuk memastikan tercapai tidaknya tujuan dari sasaran organisasi. Dalam mencapai pengendalian intern yang memadai, maka perlu didukung oleh unsur-unsur atau elemen-elemen yang membentuk pengendalian intern itu sendiri. Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 3 mengidentifikasi lima komponen atau elemen-elemen pengendalian intern yaitu lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, informasi dan komunikasi, aktivitas pengendalian, dan pemantauan pengendalian.

Berdasarkan unsur-unsur pokok pengendalian intern tersebut, dapat dibuat indikator penelitian sebagai berikut : Lingkungan pengendalian, Penaksiran risiko, Informasi dan komunikasi, Aktivitas Pengendalian dan Pemantauan.

Dengan adanya pengendalian intern yang efektif, maka tujuan suatu organisasi akan dapat dicapai. Dari sudut pandang auditor, dengan efektifnya suatu pengendalian intern suatu organisasi bukan saja akan membantu auditor untuk lebih memfokuskan pengujiannya pada aspek atau hal-hal yang lemah pada gilirannya akan membantu tercapainya suatu efisiensi dan efektivitas kegiatan pelaksanaan audit, tetapi juga membantu pihak manajemen dalam memonitor pengendalian intern yang ada sehingga pihak manajemen menyadari dan memahami kekuatan dan kelemahan pengendalian yang ada.

Pengendalian internal mempunyai pengaruh terhadap *good governance*. Dimana dengan dilakukan pengendalian internal yang baik diharapkan mampu

memberikan jaminan yang memadai untuk melindungi aktiva,efisiensi,efektivitas,operasi dan ketaatan terhadap peraturan dan hukum yang berlaku serta meyakinkan ketelitian dan keandalan data akuntansi pada suatu organisasi sehingga tercipta nya organisasi yang *good governance*.

Pendapat ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Yuyun Supriyati (2014), dengan judul “Pengaruh Pengendalian Intern Terhadap *Good Governance*”.Berdasarkan hasil penelitian terdapat pengaruh yang signifikan terhadap Pengaruh Pengendalian Intern terhadap *Good Governance*

Audit internal mempunyai hubungan dengan pengendalian intern. Menurut Amir Abadi Jusuf (2010: 766) hubungan antara audit operasional dan pengendalian intern adalah bahwa manajemen membentuk suatu struktur pengendalian intern,untuk membantu mencapai sasaran organisasi. Sudah tentu dua sasaran penting semua organisasi adalah efisiensi dan efektivitas. Berikut tiga hal penting dalam menyusun struktur pengendalian intern yang baik adalah :(a) Keandalan Laporan Keuangan, (b) Ketaatan pada hukum dan peraturan yang telah ditetapkan,(c)Efisiensi dan efektivitas operasi. Masing-masing dari ketiga ini dapat menjadi bagian dari audit internal jika tujuannya adalah operasi yang efisien dan efektif.

Dapat disimpulkan bahwa audit internal mempunyai hubungan dengan pengendalian intern, dimana dengan pelaksanaan audit internal yang baik maka akan menghasilkan pengendalian intern yang baik, dengan dilaksanakannya audit internal maka auditor dapat menilai hal yang efektif dan efisien serta memberikan rekomendasi untuk pengendalian intern organisasi. Dengan pengendalian intern yang baik maka audit internal akan lebih memfokuskan pengujiannya pada aspek

atau hal-hal yang lemah yang pada gilirannya akan membantu tercapainya suatu efisiensi dan efektivitas. Dengan kata lain, dengan dijalakannya pengendalian intern yang baik akan lebih memperkecil ruang lingkup audit internal. Hubungan dari pengendalian internal dan audit internal dapat dikuatkan menurut GAAP dalam Hiro Tugiman (2012: 123) yang menjelaskan bahwa: "mempelajari dan mengevaluasi sisten pengendalian intern sangat penting dan merupakan bagian khusus dlalam standar pemeriksaan atau audit".

Pendapat tersebut sejalan dengan hasil penelitian dari Rezky Retno Avianita (2015),Jurnal FE Univeristas Negeri Yogyakarta dengan judul “Pengaruh Audit Internall dan Pengendalian Internal terhadap Efektivitas Pelayanan Kesehatan Pada Rumah Sakit. Dimana hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan antara audit internal dengan pengendalian internal.

Good Governance sebagai suatu bentuk manajemen pembangunan,yang juga disebut sebagai adminstrasi pembangunan, yang menempatkan peran pemerintah sentral yang rnenjadi *Agent of change* dari suatu masyarakat berkembang/developing di dalam Negara berkembang. *Agent of change* karena perubahan yang dikehendakinya, menjadi *planned change* (perubahan yang berencana), maka disebut juga *Agent of Development*. *Agent of Development* diartikan sebagai pendorong proses pembangunan dan perubahan masyarakat bangsa. Pemerintah mendorong melalui kebijaksanaan-kebjaksanaan dan program-program, proyek-proyek, dan peran perencanaan dalam anggaran.

LAN & BPKP (2000: 25) mengemukakan bahwa, arti *Good Governance* mengandung pengertian: nilai-nilai yang menjujung tinggi

keinginan/kehendak rakyat, dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat yang dalam pencapaian tujuan (nasional) kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial.

.Sedangkan berdasarkan Peraturan Pemerintah (No.101 tahun 2000) *Good Governance* adalah pemerintahan yang menjalankan prinsip-prinsip demokrasi, akuntabilitas, transparansi, efisiensi, efektivitas, profesionalitas dan mendapat dukungan dari masyarakat.

Menurut UNDP melalui LAN yang dikutip Tangkilisan (2013: 115) menyebutkan bahwa adanya hubungan sinergis konstruktif di antara Negara, sektor swasta atau privat dan masyarakat yang disusun dalam sembilan pokok karakteristik *Good Governance*, yaitu: Partisipasi (*Participation*), Penerapan Hukum (Fairness), Transparansi (*Transparency*), Responsivitas (*Responsiveness*), Orientasi (*Consensus Orientation*), Keadilan (*Equity*), Efektivitas (*Effectiveness*), Akuntabilitas (*Accountability*) dan Strategi visi (*Strategic vision*).

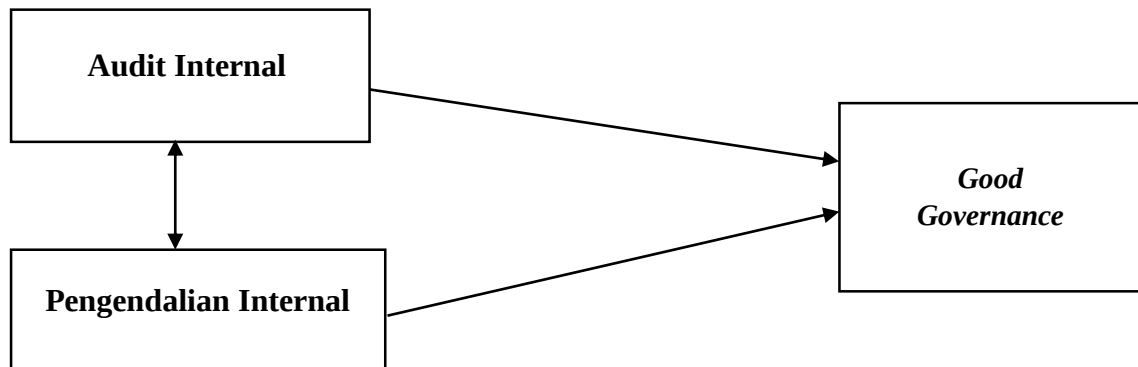
Dari pendapat tentang *Good Governance* dapat disimpulkan bahwa suatu konsep tata pemerintahan yang baik dalam penyelenggaraan penggunaan otoritas politik dan kekuasaan untuk mengelola sumber daya demi pembangunan masyarakat yang solid dan bertanggung jawab secara efektif melalui pembuatan peraturan dan kebijakan yang absah dan yang merujuk pada kesejahteraan rakyat, pengambilan keputusan, serta tata laksana pelaksanaan kebijakan.

Good governance merupakan suatu pemahaman atau pijakan dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan dijalankannya audit operasional

dan pengendalian intern diharapkan *Good governance* menjadi suatu pemahaman atau pijakan dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pada prinsipnya audit internal dan pengendalian intern merupakan alat bantu teknis bagi pemerintah dalam pelaksanaan dan penerapan *Good Governance* yang dilakukan. Penerapan *Good Governance* sangat penting diterapkan di suatu pemerintahan, baik ditingkat daerah maupun pemerintah pusat. Sesuai dengan prinsip-prinsipnya yang transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, independensi, dan kewajaran akan sangat menunjang kemajuan suatu pemerintahan.

Dari pernyataan di atas maka kerangka pemikiran dari penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut.



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

1. Terdapat hubungan yang signifikan antara Audit internal dengan pengendalian intern.
2. Audit internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap pelaksanaan *Good Governance*.
3. Pengendalian internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap pelaksanaan *Good Governance*

4. Audit internal dan pengendalian internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap pelaksanaan *Good Governance*

