

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan oleh pihak lain dan dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan yang berkaitan dengan permasalahan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Nova Sumual dan Lintje Kalangi (2014)

Nova Sumual dan Lintje Kalangi pada tahun 2014 meneliti dan mengevaluasi mengenai pengendalian intern untuk siklus persediaan barang dagang pada SPBU Kolongan. Sistem Pengisian Bahan Bakar Umum (SPBU) Kolongan merupakan SPBU jenis DODO (*Dealer Owned Dealer Operated*). SPBU ini milik swasta atau perorangan, sehingga segala hal yang menyangkut tentang manajemen perusahaan sepenuhnya dikelola oleh swasta. SPBU Kolongan merupakan perusahaan dagang dengan pendistribusian bahan bakar minyak, sehingga perlu dievaluasi pengendalian internal perusahaan untuk menjaga kebutuhan persediaan yang baik pada konsumen. Pengendalian internal yang baik akan menghasilkan kualitas bahan bakar yang terbaik. Selain itu, kuantitas yang akurat serta pelayanan yang prima akan tercipta.

Hasil dari penelitian terdahulu menyatakan bahwa:

1. Pengendalian internal untuk siklus persediaan barang dagangan pada SPBU Kolongan telah menerapkan unsur-unsur pengendalian internal berdasarkan COSO secara efektif. Unsur-unsur tersebut antara lain: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi, aktivitas pengendalian dan pemantauan.
2. Terdapat hal-hal yang masih harus diperhatikan dan diperbaiki, seperti menyangkut internal audit yang harus dimiliki oleh perusahaan demi tercapainya pengawasan yang efektif.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah sebagai berikut:

1. Menggunakan lima unsur dari COSO *framework*, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi, aktivitas pengendalian serta pemantauan pada setiap aktivitas setelah dilakukannya serangkaian pengendalian internal yang lain untuk menilai bagaimana pengendalian internal yang telah dijalankan dalam perusahaan.
2. Teknik pengumpulan data penelitian terdahulu sama dengan teknik pengumpulan data penelitian ini, yakni pengumpulan data melalui wawancara, observasi dan dokumentasi.

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pada penelitian terdahulu mengevaluasi pengendalian internal persediaan barang dagangan sedangkan pada penelitian ini mengevaluasi pengendalian internal persediaan barang jadi.

2. Widia Tamodia (2013)

Widia Tamodia meneliti mengenai evaluasi penerapan sistem pengendalian intern untuk persediaan barang dagang pada PT Laris Manis Utama Cabang Manado. Sistem pengendalian internal persediaan barang dagang disini bertujuan untuk mengamankan persediaan dan melaporkannya secara tepat pada laporan keuangan entitas.

Hasil dari penelitian terdahulu menyatakan bahwa:

1. Belum ada keseragaman dalam penulisan nama barang, nama/merk/ukuran pada barang yang keluar dan kesalahan mengeluarkan barang dari gudang pada sistem pengendalian terhadap persediaan barang dagang di PT Laris Manis Utama.
2. Sistem pengendalian persediaan barang dagangan telah efektif karena penerimaan dan penyimpanan barang, pencatatan dan otorisasi dilakukan oleh fungsi yang berbeda.

Persamaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Metode yang digunakan pada penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah metode deskriptif.
2. Metode pengumpulan data yang digunakan penelitian terdahulu dengan penelitian ini, yakni menggunakan wawancara, observasi dan dokumentasi.

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian terdahulu melakukan sebuah studi kasus pada PT Laris Manis Utama cabang Manado dimana perusahaan tersebut adalah perusahaan

dagang sedangkan pada penelitian ini studi kasus pada CV Juke Abadi yang merupakan perusahaan manufaktur.

2. Penelitian terdahulu meneliti pengendalian internal persediaan barang dagang sedangkan penelitian ini meneliti pengendalian internal persediaan barang jadi.
3. Penelitian terdahulu menggunakan indikator yang berbeda dengan penelitian ini. Penelitian ini menggunakan lima indikator dari COSO *framework* sedangkan penelitian terdahulu menggunakan indikator struktur organisasi, sistem wewenang dan tanggungjawab, praktik yang sehat dan karyawan yang kompeten.

3. Soegiono (2012)

Soegiono (2012) meneliti tentang fungsi pengendalian internal persediaan barang dagangan sebagai prosedur untuk tercapainya efektifitas pengelolaan persediaan barang dagangan dengan studi praktik kerja pada koperasi karyawan Sampoerna. Koperasi Karyawan (KopKar) Sampoerna merupakan badan usaha di bidang perdagangan ritel dengan jenis produk yang beragam dimana mobilitas keluar masuknya barang juga sangat tinggi. Oleh karena itu, diperlukan sistem pengendalian internal dan evaluasi atas persediaan barang dagang untuk mengurangi peluang adanya kesalahan-kesalahan di dalam entitas.

Hasil dari penelitian terdahulu menyatakan bahwa:

1. Sistem pengendalian internal pada Koperasi Karyawan Sampoerna masih perlu diperbaiki, karena masih banyak kekurangan yang ditemukan seperti masih belum adanya kamera CCTV di gudang penyimpanan persediaan barang dagangan serta dibiarkannya posisi karyawan yang kosong sehingga ada karyawan yang merangkap jabatan.
2. Pengaturan tata letak/penempatan persediaan barang dagangan di Koperasi Karyawan Sampoerna masih kurang diperhatikan oleh perusahaan yang berdampak pada efektifitas kinerja karyawan bagian gudang terutama bagian yang menyiapkan unit yang mengalami kesulitan dalam menemukan item barang tertentu yang jumlah stoknya tersisa sedikit.

Persamaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian terdahulu dan penelitian ini meneliti mengenai pengendalian internal dan siklus persediaan serta memakai indikator lima komponen dari *COSO Framework*.

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pada penelitian terdahulu dilakukan dengan studi praktik pada Kopkar Sampoerna yang merupakan perusahaan dagang sedangkan penelitian ini dilakukan dengan studi kasus pada CV Juke Abadi yang merupakan perusahaan manufaktur.

4. Hastoni, Sapto Damandari dan Sanovi Rachmawati (2006)

Hastoni, Sapto Damandari dan Sanovi Rachmawati (2006) mengevaluasi pengendalian intern persediaan barang jadi dalam meningkatkan efektifitas dan efisiensi operasi pada PT Compotec International. Metode pengumpulan data pada penelitian terdahulu, yaitu dengan membuat daftar pertanyaan yang relevan dengan pembahasan, wawancara dengan pihak-pihak terkait, serta observasi langsung ke lapangan untuk memperoleh informasi yang jelas mengenai sistem pengendalian intern yang diterapkan perusahaan terkait dengan persediaan barang jadi.

Hasil dari penelitian terdahulu menyatakan bahwa:

1. PT Compotec International telah menerapkan sistem pengendalian intern persediaan barang jadi yang baik. Hal itu dibuktikan dengan adanya pemisahan tugas pada struktur organisasi secara tegas dalam perusahaan. Selain itu, sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang baik, praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas, serta adanya kecakapan dalam karyawan yang sudah sesuai dengan tanggungjawab masing-masing.
2. Aktivitas pengelolaan persediaan barang jadi PT Compotec International masih membutuhkan perhatian yang lebih terutama perhatian pada produk retur.
3. Sistem dan prosedur yang diterapkan oleh PT Compotec International belum menciptakan efektifitas dan efisiensi operasi, walaupun dalam pelaksanaannya sistem dan prosedur tersebut melibatkan beberapa bagian

dengan menggunakan dokumen-dokumen dan formulir-formulir pendukung guna terlaksananya sistem dan prosedur tersebut.

Persamaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian terdahulu dengan penelitian ini meneliti tentang pengendalian intern pada persediaan barang jadi.
2. Jenis penelitian penelitian terdahulu dengan penelitian ini yaitu jenis penelitian kualitatif dan studi kasus pada perusahaan.
3. Metode pengumpulan data yang digunakan penelitian terdahulu dengan penelitian ini menggunakan daftar pertanyaan, wawancara dan observasi ke perusahaan.

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Pada penelitian terdahulu objek yang digunakan adalah pengendalian internal pada persediaan barang jadi pada PT sedangkan penelitian ini adalah persediaan barang jadi pada CV.
2. Penelitian terdahulu menggunakan indikator yang berbeda dengan penelitian ini. Penelitian ini menggunakan lima indikator dari COSO *framework*, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi, aktivitas pengendalian serta pengawasan. Pada penelitian terdahulu menggunakan indikator struktur organisasi, sistem wewenang dan tanggungjawab, praktik yang sehat dan karyawan yang kompeten.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Pengendalian internal

1. Pengertian pengendalian internal

Beberapa pendapat mengenai pengertian pengendalian internal antara lain:

1. Menurut Munawir (1995:228) menjelaskan bahwa pengendalian intern adalah suatu sistem dan prosedur yang secara otomatis dapat saling memeriksa sehingga data akuntansi yang dihasilkan dalam satu bagian atau fungsi dapat diperiksa oleh bagian atau fungsi lain dalam suatu organisasi.
2. Menurut AICPA dalam SAS 55 menjelaskan bahwa struktur pengendalian intern suatu perusahaan meliputi kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan dengan maksud memberikan keyakinan secara memadai bahwa tujuan di dalam perusahaan akan dapat dicapai.
3. SPAP SA Seksi 319 (2001:319.2) menjelaskan bahwa pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain di dalam sebuah entitas yang didesain untuk memberikan suatu keyakinan yang memadai mengenai tercapainya tujuan perusahaan, yaitu keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum serta peraturan yang berlaku.
4. Menurut Mulyadi (2002:181) menjelaskan bahwa sistem pengendalian internal adalah proses yang dilakukan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lainnya yang didesain dengan maksud memberikan keyakinan secara memadai untuk pencapaian tiga tujuan, yaitu kendala pada

pelaporan keuangan perusahaan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang sedang berlaku, serta efektifitas dan efisiensi dari operasi bisnis tersebut.

5. Menurut Sawyer, Dittenhofer, dan Scheiner (2005:61) menjelaskan bahwa pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, direksi, manajemen, dan personel lain dari suatu entitas. Proses tersebut bertujuan memberikan keyakinan secara memadai tentang pencapaian tujuan dalam hal:
 - a. Efektivitas dan efisiensi operasi;
 - b. Keandalan dari informasi keuangan;
 - c. Ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang sedang berlaku.

2. Unsur-unsur pengendalian internal

Comitte of Sponsoring Organization (COSO) adalah sebuah komunitas yang terdiri dari *American Accounting Association* (AAA), *AICPA*, *Institute of Internal Auditors*, *Institute of Management Accountants* dan *Financial Executives Institute* yang merancang evaluasi sistem pengendalian internal. *COSO framework* menyebutkan bahwa pengendalian internal terdiri dari lima komponen, yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif karena berhubungan langsung dengan pengelolaan dan pengawasan dalam suatu entitas dengan mengatur sikap, perilaku, kesadaran berpengendalian serta tindakan manajemen mengenai pengendalian internal. Lingkungan pengendalian tidak secara langsung mencegah, mendeteksi dan mengoreksi salah saji yang

material dalam laporan keuangan. Lingkungan pengendalian merupakan fondasi dari semua unsur pengendalian internal yang lain. Unsur lingkungan pengendalian ini mencakup disiplin dan struktur sebuah organisasi.

Lingkungan pengendalian dalam SPAP SA Seksi 319 menetapkan corak suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran dalam berpengendalian dan merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian internal dalam menyediakan disiplin struktur pada entitas. SPAP SA Seksi 319 menjelaskan tentang pertimbangan auditor atas pengendalian internal klien di dalam melakukan audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang sudah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

Unsur-unsur atau komponen lingkungan pengendalian dalam SPAP SA Seksi 319 meliputi:

a. Integritas dan nilai etika

Integritas dan nilai etika merupakan unsur pokok lingkungan pengendalian yang merupakan produk dari standar etika dan perilaku entitas yang berpengaruh terhadap pendesainan kepengurusan dan pemantauan terhadap komponen yang lain. Standar etika tersebut mencakup tindakan manajemen yang mengkomunikasikan nilai-nilai standar perilaku entitas melalui sebuah kebijakan dan kode etik serta contoh nyata. Standar etika juga mencakup tindakan manajemen untuk mengurangi atau bahkan menghilangkan dorongan yang menyebabkan personel melakukan tindakan yang tidak jujur, melanggar hukum atau melanggar etika.

b. Komitmen terhadap kompetensi

Kompetensi merupakan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan dan menyelesaikan tugas yang diberikan kepada individu. Komitmen terhadap kompetensi melibatkan pertimbangan dari manajemen terhadap tingkat kompetensi individu atau kelompok dalam menyelesaikan pekerjaan tertentu yang dituangkan ke dalam persyaratan keterampilan dan pengetahuan.

c. Partisipasi dewan komisaris atau komite audit

Partisipasi dewan komisaris atau komite audit sangat penting dalam kesadaran dalam pengendalian pada sebuah entitas, meliputi tingkat independensi dewan komisaris atau komite audit terhadap manajemen, tingginya pengetahuan yang dimiliki, luasnya keterlibatan dan kegiatan pengawasan, memadainya tindakan yang diambil, tingkat sulitnya pertanyaan-pertanyaan yang diajukan kepada manajemen serta interaksi antara dewan komisaris atau komite audit dengan manajemen.

d. Filosofi dan gaya operasional manajemen

Karakteristik di dalam filosofi dan gaya operasional manajemen adalah falsafah dan gaya operasional manajemen dalam mengambil dan memantau risiko, sikap dan tindakannya terhadap pelaporan keuangan, upaya untuk mencapai laba dan anggaran yang telah ditetapkan serta tujuan operasional lainnya. Karakteristik tersebut sangat berpengaruh terhadap lingkungan pengendalian terutama apabila manajemen didominasi oleh beberapa orang

individu tanpa mempertimbangkan faktor-faktor lingkungan pengendalian yang lain.

e. Struktur organisasi

Struktur organisasi merupakan rerangka kerja menyeluruh untuk tujuan perencanaan, pengarahan serta pengendalian di dalam operasi yang harus menetapkan wewenang dan tanggungjawab individu pada entitas.

f. Pemberian wewenang dan tanggungjawab

Pemberian wewenang dan tanggungjawab bertujuan untuk memberikan pemahaman terhadap hubungan antara pelaporan dan tanggungjawab dalam entitas. Penetapan wewenang dan tanggungjawab meliputi pertimbangan terhadap kebijakan entitas mengenai masalah seperti praktik usaha yang dapat diterima, konflik kepentingan dan aturan mengenai perilaku, uraian tugas karyawan yang mencakup tugas-tugas secara spesifik serta dokumentasi sistem komputer yang menunjukkan prosedur untuk persetujuan transaksi atau pengesahan perubahan suatu sistem.

g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

Karakteristik kebijakan dan praktik sumber daya manusia berhubungan dengan pemekeraan, pelatihan terhadap karyawan, bimbingan, promosi, pemberian kompensasi serta tindakan perbaikan yang mungkin diperlukan.

Unsur-unsur utama evaluasi auditor atas rancangan lingkungan pengendalian menurut ISA yang diterjemahkan oleh Theodorus (2013:131) meliputi:

- a. Komunikasi dan pelaksanaan nilai integritas dan nilai lainnya.

Nilai-nilai ini merupakan unsur dasar yang memengaruhi keefektifan dari rancangan, pelaksanaan, pemantauan, dan pengendalian lainnya. Nilai-nilai integritas merupakan nilai kejujuran yang ada di dalam perusahaan dan telah dikomunikasikan yang dapat menjadi penyebab keberhasilan perusahaan tersebut.

- b. Komitmen terhadap kompetensi.

Komitmen terhadap kompetensi berhubungan dengan pandangan serta pertimbangan manajemen mengenai tingkat kompetensi dari setiap tugas, keterampilan, dan pengalaman yang berkaitan dengan tugas yang bersangkutan.

- c. Keikutsertaan TCWG (*Those Charge with Governance*)

Istilah TCWG (*Those Charge with Governance*) digunakan dalam kaitannya dengan tambahan atas tugas atau kegiatan manajemen. Tujuannya ialah disamping pada perusahaan terdapat fungsi pengelolaan (di tangan manajemen). Selain itu, terdapat pula fungsi pengawasan pada tatanan (yang diistilahkan dengan TCWG) untuk memperkuat sistem pelaporan keuangan perusahaan.

Dalam *Glossary of Terms* istilah "*Those Charged with Governance*" diterjemahkan sebagai orang atau organisasi (seperti *corporate trustee*) yang bertanggungjawab dalam mengawasi tujuan strategis perusahaan dan kewajiban entitas yang berkenaan dengan akuntabilitasnya, yang meliputi pengawasan atas proses pelaporan keuangan. Untuk entitas tertentu dalam

beberapa yurisdiksi, *Those Charged With Governance* bisa meliputi anggota manajemen, contohnya anggota eksekutif dalam Dewan Pengawas pada entitas tertutup di sektor publik atau pemilik yang merangkap sebagai manajer.

TCWG bertanggungjawab untuk memastikan bahwa entitas telah mencapai tujuannya. Tujuan tersebut diantaranya dalam hal terpercayanya proses pelaporan keuangan, keefektifan dan efisiensi kegiatan operasi, mendorong kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, dan melaporkan kepada pihak ketiga yang memiliki kepentingan.

Kriteria dalam TCWG meliputi:

1. Independen dari manajemen.
 2. Memiliki pengalaman dan penghargaan dari orang sekitarnya.
 3. Seberapa banyak mereka ikut terlibat dalam pengawasan, informasi apa yang mereka terima, dan penelitian mendalam atas kegiatan yang penting.
 4. Sikap dan perilaku yang tepat ketika berurusan dengan manajemen, auditor internal dan eksternal, terutama jika menghadapi masalah berat.
- d. Gaya kepemimpinan pada umumnya.
- Gaya kepemimpinan merupakan suatu pendekatan manajemen dalam mengambil dan mengelola risiko bisnis, sikap dan tindakan dalam pelaporan keuangan dan proses informasi dan akuntansi pada umumnya serta sikapnya dalam masalah HRD.
- e. Struktur organisasi

Struktur organisasi merupakan sebuah kerangka dimana tujuan entitas direncanakan, dilaksanakan, dikendalikan, dan direviu dalam suatu organisasi.

f. Pembagian tugas dan tanggung jawab.

Pembagian tugas dan tanggung jawab menunjukkan bagaimana tugas dan tanggung jawab tersebut ditetapkan, serta bagaimana hubungan antarpegawai dan atasan (siapa melapor kepada siapa), dan hirarki wewenang di dalam entitas tersebut.

g. Kebijakan dan prosedur SDM.

Kebijakan dan prosedur sumber daya manusia (SDM) ini berkaitan dengan fungsi HRD, yaitu *recruitment, orientation, training, evaluation, counseling, promoting, compensating, dan remedial actions*.

Menurut Sumual dan Kalangi (2014) terdapat enam komponen yang mendukung lingkungan pengendalian, yaitu:

- a. Integritas dan nilai-nilai etika
- b. Komitmen pada kompetensi
- c. Partisipasi dewan komisaris dan komite audit
- d. Filosofi dan gaya operasi manajemen
- e. Struktur organisasi
- f. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Penilaian risiko merupakan proses pengidentifikasian dan analisis risiko pada suatu entitas yang relevan terhadap pencapaian tujuan entitas tersebut, sehingga membentuk suatu dasar mengenai pengelolaan risiko tersebut.

Penaksiran risiko dalam SPAP SA Seksi 319 merupakan proses pengidentifikasian risiko yang relevan dalam entitas untuk pencapaian tujuan

sehingga membentuk suatu dasar tentang bagaimana risiko tersebut akan dikelola. SPAP SA Seksi 319 menguraikan tentang penaksiran risiko dalam suatu entitas yang merupakan proses identifikasi analisis manajemen terhadap risiko yang relevan dalam penyusunan laporan keuangan yang mencakup peristiwa atau keadaan internal maupun eksternal yang terjadi dan secara negatif dapat mempengaruhi kemampuan entitas dalam mencatat, mengolah, meringkas serta melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen. risiko-risiko yang dapat muncul atau berubah antara lain karena keadaan berikut ini:

- a. Perubahan di dalam lingkungan operasi yang dapat mengakibatkan perubahan dalam tekanan persaingan.
- b. Personel baru yang mungkin memiliki fokus yang berbeda atas pemahaman mengenai pengendalian internal.
- c. Sistem informasi baru atau yang sedang diperbaiki.
- d. Pertumbuhan yang pesat yang dapat memberikan tekanan terhadap pengendalian dan meningkatkan risiko kegagalan dalam pengendalian.
- e. Teknologi baru.
- f. Lini produk atau aktivitas baru sehingga belum memiliki pengalaman dalam bisnis baru tersebut sehingga dapat mendatangkan risiko baru dalam pengendalian internal.
- g. Restrukturisasi korporat dapat berupa pengurangan staf atau perubahan dalam supervisi serta pemisahan tugas.
- h. Operasi luar negeri dapat menimbulkan risiko yang baru seperti risiko transaksi menggunakan mata uang asing.

- i. Penerbitan standar akuntansi baru yang dapat berdampak dalam penyusunan laporan keuangan.

ISA 315 alinea 15 menyatakan bahwa auditor wajib mendapatkan pemahaman mengenai apakah entitas mempunyai proses untuk:

- a. Mengidentifikasi risiko bisnis yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan.
- b. Mengestimasi berapa signifikansinya risiko ini terhadap bisnis.
- c. Menilai seberapa besar potensi risiko akan terjadi.
- d. Menentukan tindakan untuk mengatasi risiko tersebut.

Penilaian risiko bagi sudut pandang entitas bertujuan untuk mencapai tujuan organisasi, yakni dalam hal menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari salah saji yang material. Untuk itu, entitas wajib merancang, mengimplementasikan serta memelihara pengendalian internal untuk dapat mencapai tujuan tersebut. Sedangkan bagi auditor, penilaian risiko digunakan sebagai bagian dari proses auditnya.

ISA 315 alinea 17 menyatakan bahwa apabila entitas belum mempunyai proses penilaian risiko pada entitas yang bersangkutan (PPRE), maka auditor wajib membahas dengan manajemen apakah risiko bisnis yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, telah ditemukan dan ditangani. Auditor wajib mengevaluasi apakah dengan tidak adanya PPRE yang didokumentasikan adalah hal yang tepat dalam situasi yang dihadapi saat itu atau apakah ini merupakan kelemahan yang signifikan terhadap pengendalian internal.

Richo Yuda (2013) mengukur penilaian risiko menurut:

- a. Identifikasi ancaman
- b. Perkiraan risiko
- c. Identifikasi pengendalian

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian dalam SPAP SA Seksi 319 adalah kebijakan dan prosedur yang memastikan bahwa petunjuk dan arahan dari manajemen telah dilaksanakan dengan baik. Aktivitas pengendalian bertujuan untuk menanggulangi risiko yang bisa terjadi dalam proses bisnis sehari-hari seperti penjualan, pembelian, dan pembayaran, serta untuk mengamankan aset dari penyimpangan-penyimpangan yang mungkin terjadi. Sifat pengendalian dapat diklasifikasikan menjadi:

- a. *Preventive controls*, yaitu pencegahan dari kesalahan dan hal-hal yang tidak lazim;
- b. *Detective controls*, yaitu menemukan kesalahan dan hal-hal yang tidak lazim yang kemudian dikoreksi dan dilakukan tindakan perbaikan;
- c. *Compensating controls*, yaitu merupakan *corrective controls* yang memberikan jaminan ketika ada sumber daya yang membuat pengendalian secara langsung tidak dapat dilakukan;
- d. *Steering controls*, yaitu merupakan *corrective controls* yang mengarahkan tindakan koreksi untuk mencapai hasil dan tujuan yang diinginkan.

SPAP SA Seksi 319 menjelaskan bahwa aktivitas pengendalian dapat membantu memberi keyakinan bahwa tindakan yang diperlukan dalam entitas telah dilaksanakan untuk menghadapi risiko yang dapat mempengaruhi tujuan

perusahaan. SPAP SA Seksi 319 juga menggolongkan aktivitas pengendalian sebagai kebijakan dan prosedur yang berkaitan dengan hal berikut:

- a. *Review* terhadap kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran yang telah ditetapkan, prakiraan atau kinerja pada periode sebelumnya.
- b. Pengolahan informasi yang berguna untuk mengecek ketepatan, kelengkapan, kelengkapan dan otorisasi dari transaksi. Jenis aktivitas pengendalian sistem informasi dapat dibedakan menjadi pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Pengendalian umum berlaku untuk *mainframe*, minicomputer dan *end-user*. Pengendalian aplikasi berlaku untuk pengolahan aplikasi secara individual yang membantu menetapkan bahwa transaksi adalah sah dan telah diotorisasi dengan semestinya serta telah diolah secara lengkap dan akurat.
- c. Pengendalian fisik untuk melindungi aktiva dan catatan perusahaan.
- d. Pemisahan tugas yang berfungsi untuk mengurangi peluang seseorang dalam posisi untuk berbuat kecurangan maupun menyembunyikan kekeliruan dalam tugasnya.

Menurut Sumual dan Kalangi (2014) aktivitas pengendalian terbagi menjadi lima komponen, yaitu:

- a. Pemisahan tugas yang memadai
- b. Otorisasi yang sesuai dengan transaksi dan aktivitas organisasi
- c. Dokumen dan catatan yang memadai dalam organisasi
- d. Pengendalian fisik terkait dengan aktiva dan catatan
- e. Pemeriksaan kinerja

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi dan komunikasi dalam SPAP SA Seksi 319 adalah proses pengidentifikasian, penangkapan serta pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan individu dalam melaksanakan tanggungjawabnya. SPAP SA Seksi 319 menjelaskan bahwa sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan terdiri dari metode pencatatan, pengolahan, peringkasan dan pelaporan transaksi entitas. Selain itu sistem informasi juga digunakan untuk memelihara akuntabilitas aktiva, hutang dan ekuitas perusahaan. Kualitas yang dihasilkan dari informasi tersebut akan berdampak kepada pengambilan keputusan oleh manajemen dalam mengendalikan aktivitas perusahaan serta menyiapkan laporan keuangan yang andal. Auditor harus memperoleh pengetahuan yang memadai mengenai sistem informasi yang relevan dengan pelaporan keuangan guna memahami:

- a. Penggolongan transaksi dalam entitas.
- b. Bagaimana transaksi tersebut dimulai.
- c. Catatan dan informasi pendukung untuk pengolahan dan pelaporan transaksi.
- d. Pengolahan akuntansi dari transaksi dimulai hingga memasukkan ke dalam laporan keuangan.

Komunikasi mencakup pemberian pemahaman atas peran dan tanggungjawab individu atas pengendalian internal suatu entitas melalui pemahaman bagaimana aktivitas setiap individu dalam sistem informasi pelaporan keuangan dan cara pelaporan penyimpangan kepada tingkat yang semestinya.

Membuka saluran komunikasi dalam suatu entitas berarti membantu dalam memastikan bahwa penyimpangan yang terjadi dilaporkan dan akan ditindaklanjuti. Komunikasi dapat dilakukan dengan berbagai bentuk, seperti panduan kebijakan akuntansi dan pelaporan keuangan, memorandum serta dapat dilakukan secara lisan dan tindakan manajemen.

Romney (2006:231) menyatakan bahwa informasi dan komunikasi harus memberikan pemahaman mengenai:

- a. Bagaimana transaksi tersebut diawali.
- b. Data yang didapat dalam bentuk yang bisa dibaca oleh sistem atau apabila data tersebut diubah kedalam dokumen sumber akan dapat dibaca oleh manusia.
- c. Data diproses untuk mempersiapkan sebuah informasi.
- d. Informasi dilaporkan.
- e. Transaksi yang seharusnya dicatat.

Menurut Lanang Budi (2010) informasi dan komunikasi memiliki lima tujuan utama, yaitu:

- a. Mengidentifikasi dan mencatat semua transaksi.
- b. Mengklasifikasi transaksi dengan tepat pada periode akuntansi yang tepat.
- c. Mengklasifikasi transaksi secara tepat sesuai dengan jenis transaksinya.

ISA 315 alinea 19 menyatakan bahwa auditor wajib memperoleh pemahaman tentang bagaimana entitas dalam mengomunikasikan peran dan tanggung jawab pelaporan keuangan termasuk hal-hal penting lainnya yang

berkaitan dengan pelaporan keuangan. Manajemen dan TCWG memerlukan informasi yang andal untuk:

- a. Mengelola entitas seperti perencanaan, penganggaran, pemantauan kinerja, pengalokasian sumber daya, penetapan harga dan pembuatan laporan keuangan.
- b. Mencapai tujuan entitas.
- c. Mengidentifikasi, menilai, dan menanggapi faktor risiko yang muncul.

Suatu sistem informasi di dalam suatu entitas meliputi infrastruktur (komponen fisik dan perangkat keras), perangkat lunak, manusia, prosedur dan data. Tujuan dari sistem informasi dalam entitas, yaitu untuk mengidentifikasi, merekam, dan menyebarkan informasi guna mendukung tercapainya tujuan pelaporan keuangan dan pengendalian internal.

Pada entitas yang besar, sistem informasi yang dimilikinya lebih kompleks, otomatisasi dan terintegrasi dibandingkan dengan entitas yang lebih kecil. Untuk memahami sistem informasi suatu entitas, auditor perlu memperhatikan hal-hal seperti: (1) sumber informasi yang digunakan; (2) bagaimana informasi direkam dan diolah; dan (3) bagaimana informasi yang dihasilkan, kemudian digunakan. Unsur-unsur sistem yang relevan terhadap tujuan dari pelaporan keuangan, antara lain:

- a. Proses bisnis, yang meliputi proses penjualan, pembelian dan semua proses dari kegiatan-kegiatan pada suatu entitas yang menghasilkan *output* tertentu. Hasil proses ini ialah transaksi yang dicatat, diolah, dan dilaporkan oleh sistem informasi;

- b. Sistem informasi yang meliputi perangkat lunak, kebijakan serta prosedur untuk membuat laporan keuangan berkala serta pengungkapannya.

Komunikasi merupakan kunci suksesnya sistem informasi. Komunikasi antara manajemen puncak dengan karyawan biasanya lebih mudah dan bersifat kurang formal di dalam entitas yang lebih kecil. Komunikasi eksternal memastikan kepada para pemangku kepentingan bahwa tujuan efektif perusahaan akan tercapai. Komunikasi yang efektif secara internal dapat membantu karyawan dalam:

- a. Memahami tujuan pengendalian internal entitas, proses bisnis, serta peran dan tanggung jawab masing-masing individu.
- b. Memahami hubungan antara kegiatan mereka dengan yang lain.
- c. Memahami cara-cara dalam melaporkan penyimpangan dalam entitas kepada manajemen.

Richo Yuda (2013) mengukur informasi dan komunikasi dari:

- a. Ketepatan penyajian informasi.
- b. *Disaster Recovery Plan*.
- c. Mekanisme penelusuran ketidakwajaran transaksi.

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Pemantauan dalam SPAP SA Seksi 319 merupakan proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian intern dalam periode tertentu. Pemantauan merupakan komponen kelima dari unsur pengendalian internal. Pemantauan menilai keefektifan kinerja pengendalian internal untuk memastikan bahwa pengendalian internal telah berjalan sebagaimana mestinya. Apabila hal itu tidak

terpenuhi, maka akan dilakukan tindakan perbaikan. Kegiatan pemantauan oleh manajemen mencakup penggunaan informasi dari pihak luar, seperti keluhan dari pelanggan, komentar dari lembaga pengatur (lembaga keuangan dan regulator) untuk mendapatkan petunjuk atas masalah yang perlu dilakukan perbaikan. Informasi yang didapat dari sistem informasi entitas itu sendiri belum tentu akurat. Manajemen yang cenderung menilai bahwa informasi tersebut tidak akurat, maka terdapat risiko bahwa manajemen membuat kesimpulan yang salah sehingga berdampak pula pada kesalahan keputusan yang dibuat.

Dalam Budi (2010) pemantauan memiliki beberapa indikator utama, yaitu:

- a. Supervisi yang efektif.
- b. Pelaporan yang bertanggungjawab.
- c. Adanya audit internal.

SPAP SA Seksi 319 menjelaskan bahwa pengawasan merupakan proses pemantauan yang menetapkan kualitas kinerja pengendalian internal selama satu periode waktu tertentu. Pemantauan dilakukan dengan melakukan tindakan perbaikan yang seharusnya dilakukan, pemantauan secara terus menerus, evaluasi secara terpisah atau kombinasi keduanya. Pemantauan secara terus menerus meliputi aktivitas pengelolaan dan supervisi yang regular sedangkan melalui evaluasi yang terpisah dapat membantu untuk melakukan pemantauan terhadap aktivitas entitas. Aktivitas pemantauan juga dapat menggunakan informasi dari komunikasi dengan pihak eksternal perusahaan, seperti dari *customers* dan auditor eksternal.

3. Fungsi Pengendalian Internal

Menurut Romney (2006:230) pengendalian internal memiliki tiga fungsi, yaitu:

a. Pengendalian untuk Pencegahan (*Preventive Control*)

Pengendalian internal berfungsi untuk mencegah suatu masalah sebelum masalah tersebut muncul. Pengendalian ini dapat dilakukan, misalnya dengan mempekerjakan personil akuntansi yang memiliki kualitas yang tinggi, adanya pemisahan tugas pada masing-masing pegawai dan adanya pengendalian akses fisik atas aset, fasilitas serta informasi yang memadai.

b. Pengendalian untuk Pemeriksaan (*Detective Control*)

Pengendalian internal berfungsi untuk mengungkap masalah saat masalah tersebut sudah muncul. Pengendalian ini dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa salinan atas perhitungan serta menyiapkan rekonsiliasi bank dan neraca saldo setiap bulan. Pengendalian ini dilakukan pada saat masalah tersebut telah muncul.

c. Pengendalian Korektif (*Corrective Control*)

Pengendalian internal juga berfungsi untuk memecahkan masalah saat masalah tersebut telah muncul. Pengendalian ini dilakukan untuk mengidentifikasi penyebab masalah tersebut muncul sehingga akan diketahui perbaikan yang seperti apa yang sesuai dengan masalah yang muncul serta mengubah sistem agar masalah yang timbul dapat diminimalisir atau dihilangkan.

4. Tujuan pengendalian internal

Menurut Bambang Hartadi (1992:2) alasan pentingnya sistem pengendalian intern untuk sebuah satuan usaha adalah sebagai berikut:

1. Sebagai alat untuk mengendalikan operasi agar berjalan secara efektif yang disebabkan oleh ukuran perusahaan yang kompleks dan meluas.
2. Dapat meminimalisir kesalahan yang terjadi melalui pengawasan dan penelaahan terhadap pengendalian internal.

Menurut Munawir (1995:229) tujuan pengendalian intern suatu usaha meliputi:

1. Tujuan yang bersifat *financial*
Tujuan yang bersifat *financial* diantaranya untuk meningkatkan aliran kas dan laba per saham.
2. Tujuan yang bersifat *non financial*
Tujuan yang bersifat *non financial* diantaranya untuk pengembangan pengendalian mutu, pengembangan produk baru, dan riset pasar secara ilmiah.

Mulyadi (2001:164) menyatakan bahwa tujuan pengendalian internal adalah sebagai berikut:

1. Menjaga Keamanan Harta Kekayaan Milik Perusahaan
Pengendalian internal dapat menjaga keamanan harta kekayaan dari kerugian yang disebabkan oleh kesalahan yang disengaja maupun tidak disengaja dalam aktivitas operasi organisasi.

2. Memeriksa Ketepatan, Kebenaran dan Keandalan Data-Data Akuntansi

Pemeriksaan terhadap ketepatan, kebenaran dan keandalan data-data akuntansi akan mencerminkan keadaan organisasi yang sebenarnya dimana informasi tersebut nantinya memengaruhi keputusan yang akan diambil.

3. Mendorong Efisiensi Operasi

Efisiensi dari aktivitas operasi organisasi harus diperhatikan dan apabila terdapat kegiatan organisasi yang kurang efisien, maka akan dapat dicari penyebabnya untuk dilakukan perbaikan selanjutnya.

4. Mendorong Kebijakan-Kebijakan Manajemen yang Telah Ditetapkan Agar Bisa Ditaati

Setiap melakukan suatu kegiatan harus berpegang pada kebijakan-kebijakan yang telah ditetapkan sebelumnya oleh manajemen. Pengendalian internal yang baik akan dapat mendorong ketaatan terhadap kebijakan-kebijakan yang telah dibuat oleh manajemen.

Boynton C. William dkk, (2003:373) menyatakan bahwa tujuan manajemen merancang struktur pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. Keandalan Laporan Keuangan

Semakin kompleks ukuran perusahaan, manajemen tidak bisa memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang dibuat dapat secara andal dipergunakan. Sementara itu, tanggungjawab atas keamanan harta perusahaan dan kesalahan-kesalahan yang terjadi berada di tangan

manajemen. Untuk itu diperlukan sebuah jaminan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara andal.

2. Mendorong Efisiensi dan Efektivitas Operasi

Pengendalian internal suatu perusahaan berfungsi untuk mencegah kegiatan yang mengandung pemborosan dalam penggunaan sumber daya. Sumber daya yang digunakan secara boros tersebut akan menurunkan tingkat efektivitas dan efisiensi operasi, maka untuk mencegah hal itu terjadi diperlukan suatu pengendalian internal yang memadai dalam perusahaan. Efektifitas diperlukan untuk dapat mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan.

3. Ketaatan terhadap Hukum dan Peraturan yang Berlaku

Banyak sekali hukum dan peraturan yang harus ditaati oleh perusahaan, misalnya mengenai UU lingkungan hidup, UU perpajakan dan UU perseroan terbatas. Salah satu tujuan manajemen dalam menerapkan sistem pengendalian internal pada perusahaannya, yaitu karena ketaatan terhadap hukum serta peraturan yang sedang berlaku.

ISA yang diterjemahkan oleh Theodorus (2013:127) menerangkan bahwa tujuan pengendalian internal dibagi ke dalam empat kelompok, yaitu:

1. Strategis, sasaran-sasaran utama yang mendukung misi entitas;
2. Pelaporan keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan);
3. Operasi (Pengendalian operasional); dan
4. Kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan.

5. Keterbatasan pengendalian internal

Menurut Boynton C. William dkk, (2003:376) menyatakan bahwa keterbatasan yang melekat (*inherent limitations*) pada pengendalian internal adalah sebagai berikut:

a. Kesalahan dalam Pertimbangan (*Poor Judgment*)

Manajemen dan personal lainnya dapat melakukan pertimbangan yang buruk saat proses pembuatan keputusan bisnis. Pertimbangan yang buruk tersebut dapat juga terjadi saat melaksanakan tugas yang sifatnya rutin. Hal itu disebabkan oleh kurangnya informasi, keterbatasan waktu atau prosedur lainnya.

b. Gangguan (*Breakdown*)

Gangguan dalam melakukan pengendalian internal terjadi ketika personal salah dalam memahami instruksi atau membuat kekeliruan akibat kecerobohan, kebingungan atau kelelahan. Selain itu, perubahan sementara atau permanen di dalam personal atau dalam sistem atau prosedur juga dapat memberikan kontribusi untuk terjadinya gangguan, sehingga dapat memengaruhi pengendalian internal perusahaan.

c. Kolusi (*Collusion*)

Merupakan tindakan kerja sama yang dilakukan oleh individu yang satu dengan individu yang lain, konsumen atau pemasok yang melakukan pengendalian yang penting secara bersama-sama sehingga dapat melakukan sekaligus menutupi kecurangan yang tidak dapat dideteksi oleh pengendalian internal. Kolusi ini dapat menyebabkan lemahnya

pengendalian internal di dalam perusahaan, karena memungkinkan terjadinya penyimpangan atau perekayasaan kuantitas atau bahkan harga dari persediaan yang dibeli maupun dijual.

d. Pengabaian oleh Manajemen (*Management Override*)

Manajemen dapat mengabaikan kebijakan atau prosedur tertulis untuk kepentingan pribadi atau tujuan tidak benar lainnya, seperti praktik pengabaian oleh manajemen terhadap pembuatan penyajian yang salah secara sengaja kepada auditor. Contoh lain yaitu penerbitan sebuah dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi dalam penjualan fiktif.

e. Biaya lawan Manfaat (*Cost versus Benefit*)

Biaya dalam pengendalian internal suatu perusahaan sebaiknya tidak melebihi manfaat yang diharapkan nantinya. Dalam mengevaluasi hubungan antara biaya dan manfaat, menjadi hal yang tidak memungkinkan bagi manajemen untuk membuat estimasi kuantitatif maupun kualitatif untuk mendapatkan pengukuran yang tepat dari biaya dan manfaat tersebut. Biaya yang akan dikeluarkan oleh perusahaan harus sesuai dengan manfaat yang akan diperoleh nanti.

SPAP seksi 319 menjelaskan bahwa terdapat lima komponen di dalam pengendalian internal yang harus diperhatikan, yaitu:

- a. Ukuran entitas.
- b. Karakteristik kepemilikan dan organisasi entitas.
- c. Sifat bisnis entitas.

- d. Keberagaman dan kompleksitas operasi entitas.
- e. Metode yang digunakan oleh entitas dalam mengirimkan, mengolah, memelihara serta mengakses berbagai informasi.
- f. Penerapan persyaratan hukum dan peraturan.

2.2.2 Persediaan

1. Pengertian persediaan

Beberapa pendapat mengenai pengertian persediaan antara lain:

1. Freddy Rangkuti (2007:1) mendefinisikan persediaan adalah aktiva termasuk didalamnya terdapat barang-barang milik perusahaan yang nantinya akan dijual dalam periode tertentu, atau yang masih dalam proses produksi, maupun persediaan bahan baku yang menunggu untuk digunakan di dalam proses produksi perusahaan.
2. Mulyadi (2002:261) mengatakan bahwa sediaan merupakan unsur aktiva yang disimpan dengan tujuan untuk dijual dalam kegiatan bisnis yang normal. Persediaan juga dapat diartikan sebagai barang-barang yang akan dikonsumsi dalam pengolahan produk yang selanjutnya akan dijual kepada konsumen.
3. Zulian Yamit (1999:3) mendefinisikan persediaan sebagai persediaan alat-alat kantor, persediaan bahan baku, persediaan barang dalam proses dan persediaan barang yang sudah jadi yang terdapat di dalam satu satuan usaha.

3. Jenis-jenis persediaan

Jenis-jenis persediaan menurut Zulian Yamit (1993:3) diantaranya:

1. Persediaan alat-alat kantor, yaitu persediaan untuk mendukung fungsi organisasi tetapi bukan bagian dari produk akhir.
2. Persediaan bahan baku, yaitu item yang dibeli dari *supplier* untuk selanjutnya digunakan sebagai input dalam proses produksi. Persediaan bahan baku ini sangat menunjang hasil proses produksi.
3. Persediaan barang dalam proses, yaitu bagian dari produk akhir tetapi masih dalam tahap pengerjaan lagi karena masih menunggu komponen-komponen pelengkap yang lain untuk diproses yang akhirnya menjadi barang jadi.
4. Persediaan barang jadi, yaitu persediaan dari produk akhir yang siap untuk dijual maupun yang akan disimpan.

Menurut Eko Indrajit dan Djokopranoto (2007:9), barang jadi adalah barang hasil utama pada sebuah perusahaan yang telah selesai diproduksi dan siap untuk dijual atau dipasarkan. Menurut Herjanto (2008:77) persediaan dikelompokkan ke dalam empat jenis, yaitu:

1. *Fluctuation stock*, adalah persediaan yang dimaksudkan untuk menjaga terjadinya fluktuasi permintaan diluar perkiraan. Selain itu, juga untuk mengatasi apabila terjadi kesalahan atau penyimpangan saat produksi, penjualan atau pengiriman barang.

2. *Anticipation stock*, adalah persediaan untuk mengantisipasi permintaan yang sudah bisa diperkirakan pada musim permintaan tinggi, tetapi kapasitas produksi tidak mampu memenuhi adanya permintaan tinggi tersebut. Selain itu, persediaan ini juga dimaksudkan untuk menghindari sulitnya mendapatkan bahan baku sehingga proses produksi tidak akan terhenti.
3. *Lot-size inventory*, adalah persediaan yang diadakan dan dibeli dalam jumlah lebih besar daripada kebutuhan saat itu. Tujuannya yaitu untuk memperoleh biaya angkut lebih rendah. Selain itu, juga untuk mendapatkan keuntungan dari harga barang (berupa diskon) karena membeli dalam jumlah yang lebih besar.
4. *Pipeline inventory*, adalah persediaan yang masih dalam proses pengiriman dari tempat asal ke tempat dimana barang tersebut akan segera digunakan. Sebagai contoh, barang yang dapat memakan waktu beberapa hari atau beberapa minggu dimana pengiriman dilakukan dari pabrik ke tempat penjualan.

3. Siklus Persediaan dan Pergudangan

Menurut Arens A. Alvin dkk, (2006:307) siklus persediaan dan pergudangan terdiri dari dua sistem yang terpisah tetapi mempunyai keterkaitan yang erat, dimana yang satu melibatkan arus fisik barang dan yang lain melibatkan biaya yang terkait. Soegiono (2012) menjelaskan bahwa fungsi yang membentuk siklus persediaan dan pergudangan adalah sebagai berikut:

a. Proses Pembelian

Proses pembelian merupakan proses pertama dari siklus persediaan dan pergudangan terlepas apakah pembelian persediaan itu berhubungan dengan bahan baku untuk pabrikan atau barang jadi untuk pengecer. Permintaan pembelian diawali oleh bagian gudang yang menerima pesanan dari pelanggan yang digunakan untuk pemesanan barang di bagian pembelian. Sebelumnya, harus dilakukan oleh orang yang berwenang untuk melihat apakah jumlah persediaan yang ada telah memenuhi permintaan pelanggan.

b. Menerima Persediaan

Persediaan yang diterima harus dilihat terlebih dahulu kualitas dan kuantitasnya. Bagian penerimaan membuat laporan penerimaan barang sebagai dokumentasi sebelum dilakukan pembayaran kepada pemasok. Setelah dilakukan inspeksi atau pengecekan, selanjutnya bahan baku dikirim ke bagian gudang serta dokumen penerimaan diberikan kepada bagian pembelian, gudang, dan hutang usaha.

c. Menyimpan Persediaan

Persediaan tersebut disimpan dalam gudang sampai diterimanya surat pesanan penjualan. Persediaan akan dikeluarkan atas penunjukan permintaan persediaan atau pesanan pekerjaan yang layak untuk disetujui dimana telah menghasilkan kuantitas dan jenis persediaan yang diperlukan. Dokumen perpetual bertujuan sebagai alat untuk

memperbaharui berkas induk persediaan perpetual setelah persediaan tersebut dikirimkan.

d. Mengirim Persediaan

Saat pengiriman persediaan, harus didukung oleh dokumen pengiriman yang diotorisasi secara memadai oleh orang yang berwenang.

e. Berkas Induk Persediaan Perpetual

Berkas induk persediaan perpetual hanya memasukkan informasi terkait unit persediaan yang dibeli, dijual atau disimpan serta mengenai biaya per unit dari persediaan. Berkas induk persediaan perpetual akan diperbaharui secara otomatis pada saat perolehan persediaan diproses sedangkan untuk informasi mengenai biaya per unit biasanya terdapat pada sistem yang terkomputerisasi dengan baik. Perusahaan atau organisasi dengan ukuran yang lebih kompleks biasanya memiliki sistem informasi yang terintegrasi dengan baik antara bagian satu dengan lainnya, sehingga dapat saling memeriksa.

4. Manfaat persediaan

Menurut Sujadi (1997:69), persediaan yang dimulai dari bahan mentah hingga barang jadi berguna untuk:

- a. Mengurangi risiko keterlambatan barang-barang yang dibutuhkan.
- b. Meminimalisir risiko penerimaan bahan baku yang tidak sesuai dengan pesanan.

- c. Menyimpan stok bahan atau barang yang dihasilkan secara musiman dan seandainya bahan atau barang tersebut tidak tersedia di pasaran.
- d. Menstabilkan proses produksi perusahaan dan menjamin kelancaran operasi.
- e. Pelayanan kepada pelanggan dengan lebih baik.

2.2.3 Pengendalian internal pada persediaan barang jadi

Pengendalian intern berupa penghitungan fisik atas persediaan harus dilakukan setiap tahun bahkan setiap bulan karena dengan cara itulah perusahaan akan mengetahui jumlah persediaan secara pasti. Pentingnya pengelolaan persediaan sehingga menjadi penyebab siklus persediaan perlu untuk dilakukan audit (Arens A. Alvin dkk, 2006:306) antara lain:

1. Persediaan merupakan bagian utama dalam neraca dan sering menjadi akun terbesar di dalam modal kerja perusahaan.
2. Menyulitkan dalam pengendalian fisik, misalnya perhitungan fisik persediaan dan perhitungannya pada perusahaan yang persediaannya tersebar di beberapa lokasi.
3. Menyulitkan seorang auditor dalam melakukan pekerjaan audit pada keragaman persediaan.
4. Penggunaan metode penilaian persediaan yang harus konsisten dari tahun ke tahun.

1. Lingkungan pengendalian di persediaan barang jadi

Lingkungan pengendalian merupakan kondisi lingkungan dalam organisasi yang mempengaruhi kesadaran berpengendalian dari orang-orang didalamnya dan mendukung sistem pengendalian internal. Lingkungan pengendalian merupakan pondasi dari seluruh komponen pengendalian internal. Komponen-komponen yang dapat membentuk lingkungan pengendalian dan hubungannya dengan persediaan barang jadi akan dijelaskan sebagai berikut:

Integritas dan nilai-nilai etika dapat diterapkan dalam siklus persediaan barang jadi di perusahaan, seperti adanya kebijakan tertulis dengan jelas mengenai aturan tentang perilaku yang tidak jujur, melanggar hukum atau melanggar etika.. Menetapkan suasana dalam perusahaan dimana karyawan tidak akan merasa terancam atau tertekan, mengkomunikasikan kepada seluruh karyawan baik secara verbal maupun pernyataan kebijakan tertulis serta kode etik perilaku yang diharapkan perusahaan. Kebijakan tersebut dimaksudkan untuk mengetahui apakah terdapat pelanggaran terhadap aturan yang telah ditetapkan atau tidak dan mengkomunikasikan bahwa setiap pelanggaran akan dikenai sanksi. Kebijakan tersebut berpengaruh terhadap efektivitas barang jadi, karena ketika integritas dan nilai etika seseorang rendah, maka memberikan kemungkinan adanya penyimpangan seperti pencurian terhadap persediaan barang jadi. Begitu pula saat integritas dan nilai-nilai etika seseorang tinggi, maka penyimpangan terkait barang jadi juga akan dapat dihindari atau dihilangkan.

Komitmen terhadap kompetensi merupakan tingkat pengetahuan dan keterampilan yang harus dimiliki oleh individu untuk menyelesaikan tugas yang

dibebankan. Saat kompetensi tidak sesuai dengan tugas yang dibebankan, maka akan mempengaruhi hasil dari produk serta kinerja karyawan karena individu tidak memiliki kemampuan dan keahlian pada tugas dan tanggungjawab yang dilaksanakannya.

Dewan komisaris dan komite audit membantu entitas untuk menelaah praktik-praktik yang dilakukan entitas apakah terdapat kekeliruan yang akan berdampak besar terhadap lingkungan pengendalian. Sikap independensi mereka dari manajemen sangat diperlukan guna terciptanya efektivitas dewan komisaris dan komite audit dalam melaksanakan tugas. Pengalaman dan luasnya keterlibatan serta interaksi mereka saat mengamati aktivitas manajemen dan berkomunikasi dengan manajemen merupakan hal yang penting untuk menilai efektivitas dewan komisaris dan komite audit.

Filosofi dan gaya operasional manajemen merupakan parameter bagi perusahaan dengan menggambarkan apa yang seharusnya dikerjakan dan apa yang tidak seharusnya dikerjakan. Karakteristik dari filosofi dan gaya operasional manajemen, seperti pendekatan-pendekatan yang dilakukan untuk mengambil dan memantau risiko bisnis serta upaya manajemen untuk mencapai anggaran, laba serta tujuan operasional lainnya tentunya melalui produk jadi yang dihasilkan.

Struktur organisasi menetapkan pembagian tugas dan tanggungjawab mengenai setiap aktivitas dalam perusahaan. Dengan struktur organisasi yang jelas, maka akan mencerminkan otoritas dari setiap aktivitas dapat tergambar dengan jelas pula. Struktur organisasi yang menyangkut persediaan, seperti kepala gudang, bagian pembelian dan bagian penjualan akan memperjelas batas

tanggungjawab masing-masing divisi sehingga persediaan dapat dikelola secara efektif.

Pemberian wewenang dan tanggungjawab bertujuan untuk dapat menangani masalah sesuai dengan wewenang dan tanggungjawab yang telah ditetapkan. Menguraikan tugas karyawan secara spesifik akan menjelaskan kepada siapa wewenang dan tanggungjawab untuk aktivitas perusahaan akan dibebankan. Wewenang dan tanggungjawab yang jelas akan memudahkan dalam pertanggungjawaban setiap aktivitas pada sebuah entitas. Wewenang dan tanggungjawab yang terstruktur terkait dengan persediaan akan lebih memperjelas perusahaan dalam hal otorisasi untuk bahan baku yang masuk maupun barang jadi yang akan dipasarkan kepada pelanggan maupun yang akan disimpan.

Kebijakan dan praktik sumber daya manusia meliputi perekrutan, pelatihan, evaluasi sampai dengan penggajian serta promosi pegawai juga dapat berpengaruh kepada pencapaian tujuan perusahaan. Risiko juga dapat diminimalisir dengan indikator ini. Proses perekrutan hingga penggajian yang sesuai dengan pendidikan yang dimiliki serta ketrampilan yang sesuai dengan posisi dalam siklus persediaan akan berpengaruh kepada mutu serta pengelolaan barang jadi itu sendiri. Kebijakan sumber daya manusia yang diterapkan oleh perusahaan dapat berpengaruh pada motivasi dan loyalitas karyawan kepada perusahaan terutama untuk karyawan pada bagian proses produksi hingga barang jadi sangat dibutuhkan karyawan yang memiliki loyalitas yang tinggi.

2. Penilaian risiko di persediaan barang jadi

Penilaian risiko merupakan identifikasi risiko-risiko yang muncul dalam perusahaan. Akuntan memiliki peran penting untuk membantu manajemen menilai risiko dan mendesain sistem pengendalian yang efektif dan sesuai dengan risiko yang muncul. Komponen-komponen yang dapat membentuk penilaian risiko dan hubungannya dengan persediaan barang jadi akan dijelaskan sebagai berikut:

Identifikasi risiko pada siklus persediaan merupakan proses dimana perusahaan secara terus menerus melakukan identifikasi tentang risiko-risiko yang mungkin terjadi berkaitan dengan harta perusahaan yang dapat menimbulkan kerugian pada perusahaan, misalnya: melakukan pencatatan yang salah sehingga terdapat perbedaan antara fisik dan catatan perusahaan, pencurian dan pemborosan terhadap persediaan yang digunakan, adanya barang jadi yang cacat atau tidak sesuai dengan permintaan pelanggan dan sistem akuntansi yang tidak andal atau laporan keuangan yang tidak benar dan direkayasa.

Menganalisis risiko berkaitan proses identifikasi yang telah dilakukan sebelumnya. Menganalisis risiko dengan cara mengelompokkan risiko-risiko yang muncul ke dalam kelompok risiko yang sejenis untuk mencegah terjadinya pengulangan serta membantu manajemen dalam pemecahan masalah sesuai dengan risiko yang telah dikelompokkan.

Risiko yang diperkirakan akan muncul di dalam aktivitas operasi perusahaan tersebut akan dapat segera diketahui dan ditangani melalui pengelolaan risiko dan identifikasi pengendalian yang tepat sesuai dengan risiko,

khususnya dalam siklus persediaan. Pengendalian dapat berupa pencegahan, pemeriksaan atau tindakan perbaikan setelah risiko muncul dan pengendalian internal yang baik perlu menggunakan ketiganya. Pengelolaan risiko dengan pengendalian yang tepat akan membuat risiko yang muncul dapat diminimalisir atau bahkan dihilangkan. Dalam mengevaluasi prosedur pengendalian tersebut, manajemen harus mempertimbangkan antara keefektifan pengendalian dengan waktu yang dibutuhkan untuk menerapkan pengendalian.

3. Aktivitas pengendalian di persediaan barang jadi

Aktivitas pengendalian adalah serangkaian aktivitas dan prosedur yang memastikan bahwa perintah dari manajemen telah dilaksanakan. Komponen-komponen yang dapat membentuk aktivitas pengendalian dan hubungannya dengan persediaan barang jadi akan dijelaskan sebagai berikut:

Review kinerja merupakan aktivitas untuk menilai antara kinerja yang dilakukan dengan anggaran dan perencanaan sebelumnya atau kinerja pada periode sebelumnya. Apabila terdapat kesenjangan antara kejadian aktual dengan perencanaan akan dilakukan tindakan penyelidikan mengapa hal tersebut terjadi dan dilakukan perbaikan apabila diperlukan. Apabila barang jadi yang dihasilkan tidak sesuai dengan perencanaan dan standar yang telah ditentukan sebelumnya, maka akan dapat dicari solusi sehingga masalah tersebut nantinya akan dapat dihindari dan dicegah apabila berpeluang untuk terulang lagi.

Pengolahan informasi adalah proses pengolahan data dan informasi yang dihasilkan untuk mengecek apakah data atau transaksi tersebut telah dilakukan sebagaimana mestinya, tepat, lengkap, akurat dan telah diotorisasi

secara sah. Dokumen-dokumen dan catatan yang memadai terkait dengan pengeluaran barang menjadi hal yang penting disini sebagai bukti fisik bahwa terdapat proses arus barang yang telah diotorisasi oleh bagian yang berwenang dalam perusahaan pula.

Pengendalian fisik adalah aktivitas yang dilakukan untuk menjaga keamanan fisik aktiva dan catatan yang dimiliki oleh perusahaan. Perhitungan secara periodik juga dapat dilakukan pada pengendalian fisik ini guna mengetahui jumlah fisik yang sebenarnya di gudang dan apakah sudah sama dengan jumlah yang ada pada catatan akuntansi perusahaan yang ditujukan untuk mencegah terjadinya pencurian terutama untuk aktiva yang rentan terhadap pencurian. Dapat juga berupa melakukan *stock opname* setiap bulan, memelihara catatan akuntansi, pembatasan akses pada ruang komputer, gudang, mesin kas, kotak uang dan dokumen-dokumen penting lainnya. Selain itu penting pula untuk selalu memantau keadaan fisik dari barang jadi karena barang jadi yang dihasilkan disini adalah barang yang mudah rusak dan tidak tahan lama sehingga harus segera habis atau terjual.

Pemisahan tugas juga penting diterapkan pada suatu entitas untuk mengurangi kesempatan seseorang melakukan kecurangan atau penyembunyian kekeliruan atau kesalahan yang dilakukan. Pembebanan setiap tugas dan tanggungjawab pada individu yang berbeda akan memperjelas bahwa untuk satu transaksi akan dibebankan pada satu orang saja dan tidak ada yang merangkap dalam melaksanakan tugasnya.

4. Informasi dan komunikasi di persediaan barang jadi

Sistem informasi dan komunikasi yang digunakan hendaknya relevan dengan tujuan pelaporan perusahaan. Sistem akuntansi, meliputi metode dan proses pencatatan yang selanjutnya akan dilakukan identifikasi, pengumpulan data, analisis data, pengklasifikasian data, pencatatan sampai melaporkan hasil transaksi entitas. Pada persediaan barang jadi merupakan hal yang penting bagaimana sebuah entitas dalam mencatat dan melaporkan data persediaan yang memiliki nilai dan modal kerja yang besar. Komunikasi berkaitan dengan peran individu ada suatu entitas berkaitan dengan pengendalian intern persediaan. Informasi dan komunikasi juga penting dalam hubungannya dengan persediaan barang jadi. Komponen-komponen yang dapat membentuk informasi dan komunikasi serta hubungannya dengan persediaan barang jadi akan dijelaskan sebagai berikut:

Ketepatan penyajian informasi adalah bagaimana transaksi-transaksi yang dihasilkan telah digolongkan dengan semestinya dan dicatat pada laporan keuangan secara tepat baik dalam hal akun maupun waktu penyajian informasi tersebut. Penggolongan transaksi, bagaimana transaksi tersebut dimulai, catatan akuntansi dan informasi pendukungnya serta pengolahan akuntansi dari transaksi dimulai hingga berakhir apakah sudah dimasukkan secara tepat ke dalam laporan keuangan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang andal.

Penelusuran ketidakwajaran transaksi dilakukan untuk mencari dan menemukan adakah transaksi-transaksi pada perusahaan yang dinilai tidak wajar, seperti penjualan yang meningkat tetapi tidak sebanding dengan jumlah

persediaan dalam gudang yang masih memiliki *stock* cukup banyak. Penelusuran ini merupakan langkah awal dalam menemukan adanya tindakan penyimpangan yang dilakukan dengan cara pencarian informasi dan bukti terkait dengan ketidakwajaran transaksi.

Informasi dan komunikasi juga dilihat dari bagaimana interaksi atau hubungan komunikasi antara atasan dan bawahan. Bagaimana bawahan mengkomunikasikan berbagai keluhan yang mungkin dialami mereka serta apa yang diinginkan bawahan kepada perusahaan. Informasi yang disampaikan oleh karyawan kepada atasan akan membantu atasan dalam menemukan dan memecahkan masalah yang terjadi baik itu yang berhubungan dengan karyawan atau kinerja mereka dalam menghasilkan produk jadi yang akan dipasarkan.

5. Pemantauan di persediaan jadi

Pemantauan merupakan unsur pengendalian yang paling akhir setelah menerapkan unsur-unsur pengendalian internal yang lain. Pemantauan pada persediaan perusahaan mengevaluasi kinerja dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain apakah terjadi kesalahan atau tidak. Apabila terjadi kesalahan didalamnya, maka harus ada tindakan perbaikan.. Pemantauan barang jadi dapat dilihat dari fungsi auditor, evaluasi secara terpisah dan pemantauan secara terus menerus. Komponen-komponen yang dapat membentuk pemantauan dan hubungannya dengan persediaan barang jadi akan dijelaskan sebagai berikut:

Pemantauan pada suatu entitas dapat melibatkan pihak internal maupun eksternal perusahaan, seperti auditor baik auditor internal maupun

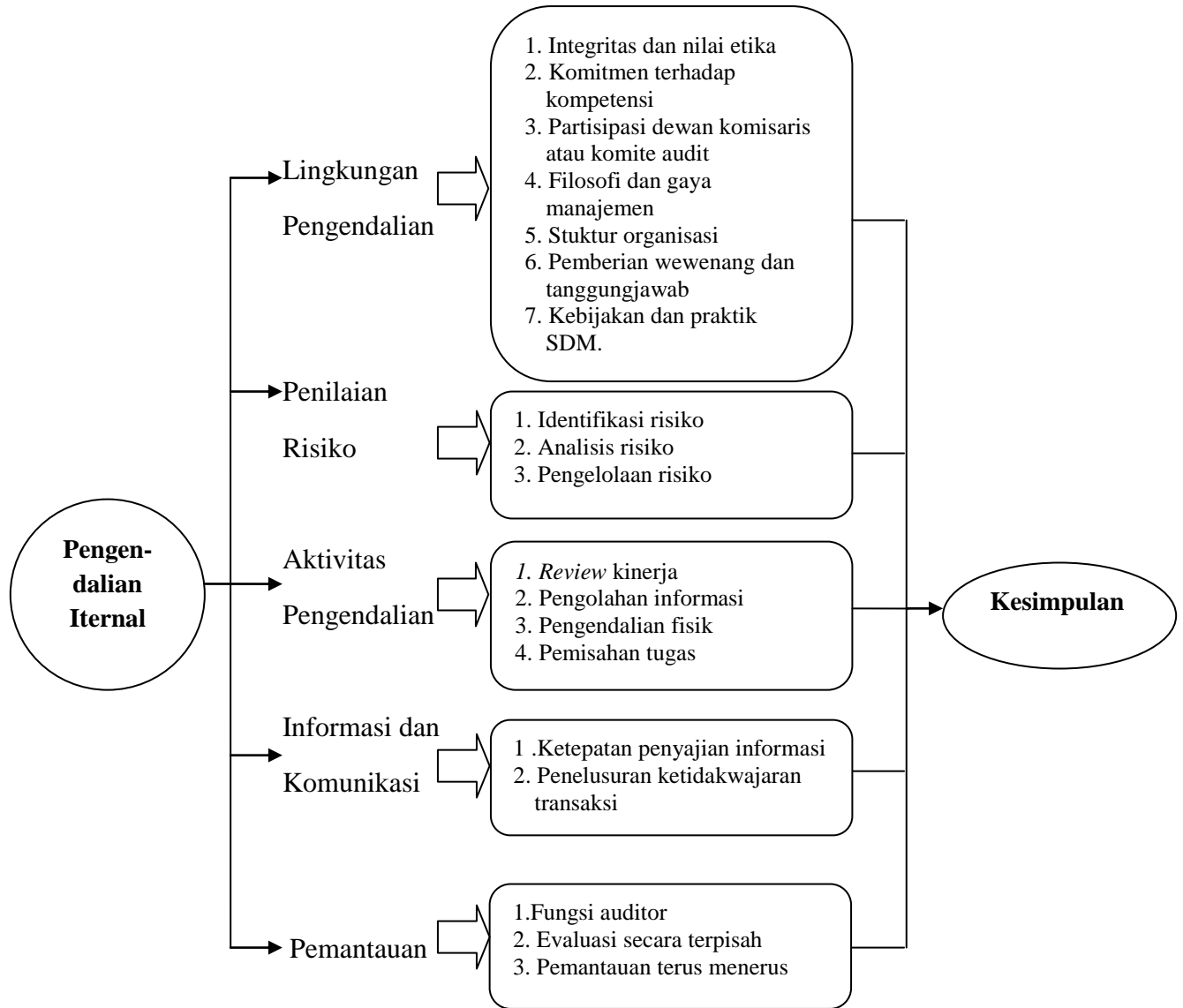
eksternal. Adanya auditor internal pada entitas dapat berguna untuk menilai kebijakan-kebijakan dan praktik-praktik yang dilakukan oleh perusahaan apakah terjadi kesalahan dan penyimpangan didalamnya atau tidak. Auditor internal juga dapat mengkomunikasikan kelemahan dan kekuatan pengendalian internal yang diterapkan oleh manajemen sehingga dapat dilakukan perbaikan dan rekomendasi apabila terjadi kelemahan.

Proses pemantauan juga dapat dilakukan melalui evaluasi secara terpisah. Proses evaluasi ini melibatkan auditor internal untuk mengevaluasi dan memberikan informasi tentang berfungsinya pengendalian internal. Pemantauan secara terus menerus merupakan aktivitas pengawasan terhadap aktivitas pada entitas yang terjadi secara berulang-ulang. Pemantauan ini dilakukan secara terus menerus dan berkelanjutan meliputi aktivitas pengelolaan dan supervisi yang regular.

Auditor harus memahami bagaimana sifat karakteristik entitas untuk memantau pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan sehingga diperoleh tindakan koreksi yang tepat. Pemantauan pada persediaan barang jadi sangat penting dilakukan untuk mengetahui apakah barang jadi telah dihasilkan sesuai dengan standard dan keinginan dari pihak perusahaan atau belum. Apabila tidak sesuai maka akan dapat dicari penyebab serta solusi secara cepat dan tepat dan bahkan dapat mencegah terjadinya ketidaksesuaian produk barang jadi yang dihasilkan dengan harapan dan standar yang telah ditentukan.

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran merupakan model konseptual bagaimana teori dihubungkan dengan masalah-masalah yang terjadi di lapangan yang telah diidentifikasi menjadi masalah yang penting. Kerangka pemikiran yang melandasi penelitian ini adalah penerapan sistem pengendalian internal atas siklus persediaan dan menghubungkan unsur-unsur pengendalian tersebut dengan teori-teori yang ada untuk menemukan temuan-temuan yang mungkin muncul akibat kesenjangan antara hasil dengan teori yang telah diuraikan. Unsur-unsur pengendalian internal tersebut diukur dengan indikator-indikator yang sesuai kemudian dilakukan analisis secara deskriptif lalu ditarik sebuah kesimpulan yang dapat menggambarkan bagaimana penerapan pengendalian internal pada subyek penelitian. Gambaran dari kerangka pemikiran akan dijelaskan sebagai berikut:



Sumber: diolah

Gambar 2.1
KERANGKA PEMIKIRAN