

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Pengendalian Internal**

Menurut *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, pengendalian internal merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh Dewan Direksi, Manajemen, dan Personel Entitas lainnya yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai terhadap pencapaian tujuan yang terdiri dari efektivitas dan efisiensi operasional, keandalan pelaporan keuangan, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Terdapat 5 komponen kerangka pengendalian internal dalam suatu perusahaan, antara lain sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian Internal (*Internal Control Environment*)

Lingkungan merupakan fondasi utama yang berpengaruh pada pencapaian tujuan dari pengendalian internal suatu perusahaan. Dengan adanya lingkungan pengendalian internal yang baik, perusahaan akan memiliki kegiatan bisnis yang terstruktur dan dapat menilai segala risiko. Lingkungan perusahaan dapat merepresentasikan keseluruhan sikap, kesadaran, dan tindakan yang diambil oleh Dewan Direksi, Manajemen, serta pihak lain yang terlibat terkait penerapan pengendalian internal dalam perusahaan.

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Penilaian risiko merupakan proses perusahaan dalam mengevaluasi potensi timbulnya risiko yang dapat mempengaruhi

pencapaian tujuan dari pengendalian internal. Penilaian risiko menjadi suatu proses jangka panjang serta berkesinambungan yang harus dilakukan di seluruh kegiatan dan tingkatan perusahaan. Risiko berasal dari berbagai faktor, baik faktor internal maupun eksternal perusahaan yang dapat mempengaruhi perusahaan secara keseluruhan apabila tidak dikelola dengan baik. Perusahaan membutuhkan kemampuan dalam memperkirakan signifikansi risiko, frekuensi risiko, dan pengelolaan terhadap risiko. Proses penilaian risiko pada pengendalian internal perusahaan menempatkan tanggung jawab pada pihak manajemen dalam menilai apakah suatu risiko bersifat signifikan dan mengambil tindakan yang tepat untuk mengatasi risiko tersebut.

### 3. Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)

Kegiatan pengendalian merupakan kebijakan dan serangkaian prosedur yang diperlukan perusahaan dalam mengidentifikasi respon atas suatu risiko secara tepat waktu dan efisien. Terdapat 4 langkah yang dapat digunakan oleh perusahaan untuk mengendalikan risiko yaitu dengan mengembangkan pemahaman yang kuat atas identifikasi signifikansi risiko dan mengembangkan prosedur pengendalian untuk memantau atau memperbaiki pengendalian risiko, menyusun prosedur untuk menguji efektivitas pengendalian atas risiko terkait, melakukan pengujian terhadap prosedur pengendalian untuk memastikan bahwa proses pemantauan risiko telah berjalan sesuai dengan yang diharapkan, dan senantiasa melakukan penyesuaian serta perbaikan yang diperlukan

untuk meningkatkan pengendalian internal perusahaan. Menurut kerangka COSO, kegiatan pengendalian internal mencakup aktivitas pemisahan tugas (*separation of duties*), jejak audit (*audit trails*), keamanan dan integritas (*security and integrity*), serta dokumentasi (*documentation*).

4. Informasi dan Komunikasi Pengendalian Internal (*Information and Communication Internal Control*)

Informasi dan komunikasi merupakan komponen yang bertanggungjawab dalam menunjang keseluruhan proses pengendalian internal dengan menyediakan akses informasi dan data yang dibutuhkan untuk mengendalikan risiko. Perusahaan dapat meminimalisir potensi risiko, dengan mengkomunikasikan pesan terkait pentingnya pengendalian internal kepada seluruh pihak pemangku kepentingan perusahaan. Dampak dari pesan yang tidak disampaikan kepada seluruh personel perusahaan dan salah ditafsirkan akan menyebabkan pengendalian internal tidak efektif dan membuka peluang munculnya risiko baru bagi perusahaan.

5. Pemantauan Pengendalian Internal (*Monitoring Internal Control*)

Pemantauan dalam pengendalian internal merupakan komponen yang berfungsi dalam menilai, apakah 4 komponen dalam pengendalian internal telah berjalan secara efektif dan berkelanjutan. Pemantauan dapat dilakukan secara langsung dan terpisah melalui serangkaian evaluasi yang mencakup berbagai aspek pengendalian internal. Melalui

pemantauan yang berkelanjutan, perusahaan akan dapat mengidentifikasi pelanggaran pada pengendalian internal secara efektif. Pemantauan dirancang untuk memberikan informasi terkait status kontrol risiko dan peringatan terkait risiko. Pemantauan pengendalian internal menurut COSO dapat dibagi menjadi 4 poin yang mencakup adanya pelaporan yang terorganisir dengan baik dan berkelanjutan, pemantauan secara berkala terkait laporan, pelaporan temuan dari auditor internal dan eksternal, dan informasi terbaru terkait risiko.

## **2.2 Fungsi Terkait Persediaan**

Menurut (Boynton, 2006), persediaan dalam perusahaan manufaktur melibatkan fungsi-fungsi berikut ini:

1. *Initiating production* (Fungsi Perencanaan), berkaitan dengan perencanaan dan pengontrolan pada proses produksi.
2. *Production of Inventory* (Fungsi Produksi), berkaitan dengan penggunaan bahan baku, memproses bahan baku menjadi barang dalam proses, mentransfer barang selesai proses ke dalam produk jadi, dan melindungi persediaan.
3. *Recording manufacturing and inventory transactions* (Fungsi Pencatatan), berkaitan dengan menentukan dan mencatat biaya produksi, serta memastikan ketepatan saldo persediaan.

### 2.3 Dokumen Terkait Persediaan

Dokumen yang terkait dengan persediaan menurut (Boynton, 2006), antara lain yaitu:

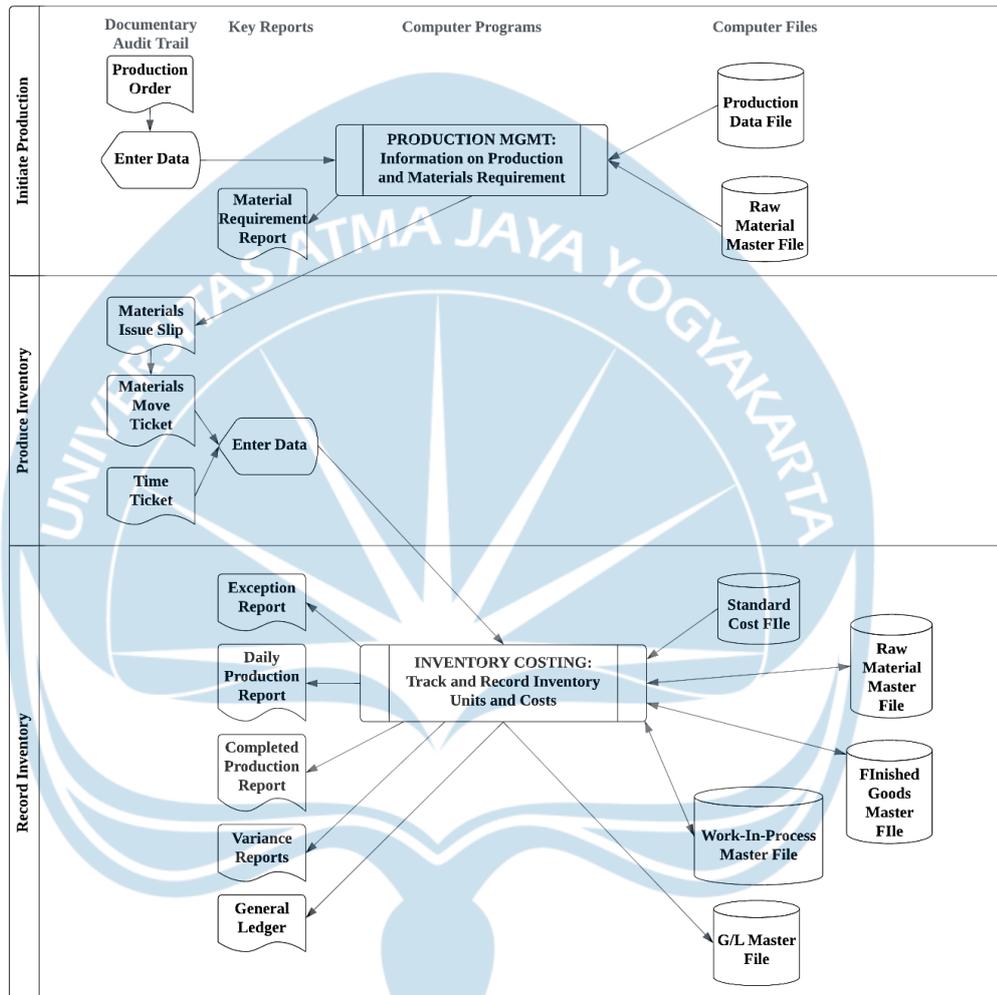
- Pesanan produksi: formulir yang menunjukkan jumlah dan jenis barang yang akan diproduksi.
- Laporan kebutuhan material: daftar bahan baku yang dibutuhkan untuk memenuhi pesanan produksi.
- Slip pengeluaran bahan: otorisasi tertulis dari departemen produksi bagi gudang bahan baku untuk mengeluarkan bahan yang akan digunakan pada pesanan produksi yang disetujui.
- Tiket waktu: catatan waktu yang digunakan oleh karyawan untuk melakukan pekerjaan tertentu.
- Surat pindah kerja: pemberitahuan yang mengesahkan perpindahan fisik barang dalam proses antar departemen produksi, dan antara barang dalam proses dan barang jadi.
- Laporan produksi harian: laporan yang menunjukkan bahan baku dan tenaga kerja yang digunakan sepanjang hari.
- Laporan produksi yang telah selesai: laporan yang menunjukkan bahwa pekerjaan telah diselesaikan pada pesanan produksi.
- Berkas induk biaya standar: file komputer yang berisi biaya standar
- Berkas induk persediaan bahan baku: file komputer yang berisi jumlah persediaan bahan baku yang ada dan biaya aktual bahan baku.

- File master persediaan barang dalam proses: file komputer yang berisi jumlah persediaan barang dalam proses dan biaya aktual barang dalam proses.
- File master persediaan barang jadi: file komputer dengan jumlah persediaan barang jadi yang ada dan biaya aktual barang jadi.



## 2.4 Flowchart Terkait Persediaan

Gambar 1  
Flowchart Terkait Persediaan



Sumber: (Boynton, 2006)

## 2.5 Pertimbangan Risiko Pengendalian Persediaan

Berikut ini merupakan pertimbangan risiko pengendalian pada persediaan:

Tabel 1  
Tabel Pertimbangan Risiko Pengendalian Atas Persediaan

<i>Function</i>	<i>Potential Misstatement</i>	<i>Computer Control (Manual Control in Italics)</i>	<b>C1</b>	<b>EO1</b>	<b>VA1</b>	<b>PD1</b>
<b>Initiating production (Fungsi Perencanaan)</b>						
Perencanaan dan pengontrolan produksi	Produksi berlebih dapat dipesan	<i>Persetujuan perencanaan pesanan produksi dan pengendalian produksi</i>		P		
Penggunaan Bahan Baku	Penggunaan bahan baku tidak diizinkan	<i>Slip pengeluaran bahan yang ditandatangani dan yang telah disetujui untuk pesanan produksi</i>		P		
		Komputer mencatat slip pengeluaran bahan yang telah	D	D		

		diberi nomor sebelumnya dan mencocokkan slip tersebut dengan pencatatan dalam laporan produksi harian.				
<b><i>Movement of Goods (Pergerakan Produk)</i></b>						
Produk dalam proses	Jam kerja langsung tidak boleh dibebankan ke pesanan produksi	Komputer membandingkan jam produksi (atau tiket waktu) untuk mencatat jam kerja langsung pada laporan produksi harian		P		
		Komputer memperhitungkan jam kerja dan jam yang dibebankan pada laporan produksi harian	D	D	D	D

Produk jadi	Personel gudang dapat mengklaim tidak diterimanya produk jadi	<i>Tanda tangan petugas gudang pada tiket pemindahan akhir pada saat penerimaan barang</i>		P		
		Komputer mencatat tiket pemindahan persediaan dan melakukan rekonsiliasi dengan pencatatan pada laporan produksi yang telah selesai	D	D	D	D
Melindungi Persediaan	Persediaan dapat dicuri dari gudang	<i>Penguncian gudang dan akses terbatas hanya untuk personel yang berwenang</i>		P		

	Pekerjaan dalam proses dapat dicuri atau salah kirim selama produksi	<i>Penggunaan personil pengawasan pabrik</i>		P		
		Penandatanganan tiket pemindahan persediaan untuk mengontrol pergerakan barang dalam departemen produksi, dengan tiket yang direkonsiliasi ke laporan produksi harian untuk menyelesaikan laporan produksi keseluruhan	D	D		
<b>Recording Manufacturing and Inventory Transactions (Pencatatan)</b>						
Menentukan dan	Kemungkinan kesalahan	<i>Penggunaan daftar akun,</i>			P	P

mencatat biaya produksi	pencatatan jumlah biaya produksi	<i>pelaporan data biaya produksi yang tepat waktu untuk tinjauan kinerja manajemen termasuk perbandingan anggaran</i>				
	Biaya produksi langsung yang dialokasikan ke barang dalam proses mungkin tidak dicatat atau mungkin dicatat dengan jumlah yang salah	Komputer membandingkan data laporan produksi harian dengan dokumen sumber yang mendasarinya (tiket pemindahan inventaris dan kartu waktu)	D	D		
	Tarif <i>overhead</i> atau biaya standar yang	<i>Persetujuan manajemen atas tarif overhead dan</i>			D	D

	tidak sesuai dapat digunakan	<i>biaya standar, serta pelaporan data biaya produksi yang tepat waktu untuk tinjauan kinerja manajemen dan investigasi varians</i>				
	Biaya produksi yang telah selesai tidak boleh ditransfer ke barang yang telah selesai atau ditransfer dalam jumlah yang salah	Komputer membandingkan data laporan produksi yang telah diselesaikan dengan dokumen sumber yang mendasarinya (tiket pemindahan persediaan dan kartu waktu)			D	D
Memastikan keakuratan	Jumlah persediaan yang tercatat	<i>Penghitungan independen secara berkala</i>	D	D		D

saldo persediaan	mungkin tidak sesuai dengan jumlah persediaan yang dimiliki di tangan	<i>atas persediaan, serta melakukan perbandingan dengan catatan dan jumlah kepemilikan di lapangan</i>				
	Nilai tercatat persediaan dalam buku besar anak perusahaan atau file induk mungkin tidak sesuai dengan akun kontrol	Pemeriksaan komputer atas persetujuan catatan anak perusahaan dan rekening kontrol			D	
	Persediaan dapat dicatat dengan nilai yang melebihi nilai pasar	<i>Pemeriksaan kondisi persediaan dan laporan aktivitas persediaan secara berkala sebagai bahan tinjauan</i>			D	

		<i>kinerja manajemen</i>				
Kontrol Manajemen						
	Manajemen mungkin tidak bertanggung jawab atas pengelolaan sumber daya persediaan, yang mengakibatkan berbagai salah saji dalam laporan keuangan	<i>Tingkatan manajemen yang tepat untuk memantau tingkat produksi, biaya produksi, dan kewajaran tingkat persediaan relatif terhadap volume penjualan</i>	D	D	D	D
<p>P = pengendalian potensial untuk mencegah salah saji atau penggunaan sumber daya yang tidak sah.</p> <p>D = pengendalian potensial untuk mendeteksi salah saji atau penggunaan sumber daya yang tidak sah.</p>						

Sumber: (Boynton, 2006)

## 2.6 Pengujian Pengendalian (*Test of Control*)

Uji pengendalian (*Test of Control*) merupakan sebuah proses dalam rangka memberikan hasil evaluasi terkait efektivitas pengendalian internal suatu entitas. Manfaat yang diperoleh dari *test of control* yaitu membantu proses verifikasi terkait penerapan sistem pengendalian internal perusahaan. *Test of control* bertujuan untuk mempermudah auditor dalam membuat pertimbangan terkait penilaian risiko dari penerapan pengendalian internal pada kegiatan operasional. Melalui *test of control*, auditor dapat mengestimasi tingkat penyimpangan dari pengendalian internal yang telah ditetapkan dalam suatu populasi. Prosedur audit yang digunakan untuk melakukan *test of control*, antara lain:

1. Mewawancarai pihak-pihak terkait
2. Mengobservasi penerapan pengendalian internal
3. Melakukan inspeksi atas dokumen yang digunakan
4. Mengulang aplikasi pengendalian internal yang telah dijalankan

## 2.7 Attribute Sampling

*Attribute sampling* adalah prosedur statistika yang digunakan dalam proses audit yang bertujuan untuk menganalisis karakteristik dari sebuah populasi. Prosedur statistika tersebut dapat membantu mengidentifikasi apakah sistem pengendalian internal telah dijalankan. Terdapat tiga model *attribute sampling* menurut Mulyadi (2013), yaitu *fixed-sample-size sampling*, *stop-or-go sampling*, dan *discovery sampling*.

*Research* ini menggunakan metode *stop-or-go sampling*. Metode *stop-or-go sampling* merupakan teknik pengambilan sampel yang efisien dan efektif untuk populasi dengan tingkat kesalahan rendah. Metode ini membantu auditor dalam menghemat waktu dan sumber daya dengan meminimalisir pengambilan sampel yang berlebihan.

### 2.7.1 *Stop - or - Go Sampling*

Pengambilan sampel *research* menggunakan model *stop-or-go sampling*, dapat dilakukan dengan langkah-langkah sebagaimana termuat dalam tabel berikut:

Tabel 2  
Tabel Langkah Menggunakan Metode *Stop-or-Go Sampling*

No.	Langkah-langkah	Keterangan
1	Penentuan tujuan pengujian kepatuhan	Auditor bertujuan untuk melakukan pengujian kepatuhan atas penerapan sistem pengendalian internal, guna memperoleh keyakinan yang memadai.
2	Penentuan <i>attribute</i>	Auditor perlu menetapkan <i>attribute</i> yang akan digunakan sebagai tolok ukur penyimpangan terhadap unsur tertentu pada sistem pengendalian yang dilakukan oleh perusahaan.

3	Penentuan populasi	Auditor dapat menetapkan bagian tertentu atas kelompok transaksi tercatat untuk dilakukan pengujian.
4	Penentuan <i>desired upper precision limit</i>	Auditor dapat menetapkan nilai batas maksimal penyimpangan yang dapat terjadi dalam pengujian.
5	Penentuan tingkat keandalan	Auditor perlu menetapkan <i>confidence level</i> (R%) yaitu tingkat kepercayaan dalam pengujian efektivitas pengendalian internal.
6	Penentuan jumlah sampel pertama	Auditor dapat mengambil sampel pertama berdasarkan tabel besar sampel minimum, sesuai dengan DUPL dan <i>confidence level</i> .
7	Pemilihan anggota populasi	Auditor menentukan populasi yang akan digunakan dalam pengujian.
8	Pemilihan terhadap sampel yang ada	Auditor memilih sampel secara acak dari anggota populasi yang telah ditentukan.
9	Pembuatan tabel <i>stop-or-go decision</i>	Auditor menyusun tabel <i>stop-or-go decision</i> yang memuat informasi terkait jumlah sampel pertama, serta penindaklanjutan dari ada atau tidak

		adanya kesalahan dalam sampel pengujian.
10	Evaluasi atas hasil pemeriksaan <i>attribute</i> terhadap sampel	Auditor memberikan hasil analisis atas pengujian terkait kesesuaian sampel dengan <i>attribute</i> yang telah ditetapkan sebelumnya.

Sumber: (Mulyadi, 2002)

## 2.8 Klasifikasi Asersi Laporan Keuangan

Menurut (Al. Haryono Jusup, 2014), klasifikasi asersi digolongkan menjadi tiga bagian, yaitu:

1. Asersi terkait golongan transaksi meliputi:
  - a) Keterjadian: seluruh transaksi yang telah dibukukan, benar-benar terjadi dan berkaitan dengan entitas.
  - b) Kelengkapan: transaksi yang seharusnya dibukukan, telah tercantum seluruhnya.
  - c) Keakurasian: jumlah dan data yang berkaitan dengan transaksi yang telah dibukukan, telah dicatat dengan tepat.
  - d) Klasifikasi: transaksi telah dibukukan dalam akun yang tepat.
  - e) Pisah batas: transaksi telah dibukukan dalam periode akuntansi yang benar.

2. Asersi terkait saldo akhir akun, meliputi:

- a) Keberadaan: aset, liabilitas, dan ekuitas benar-benar dimiliki oleh entitas.
- b) Kelengkapan: aset, liabilitas, dan ekuitas yang seharusnya termuat, telah dicatat.
- c) Penilaian dan pengalokasian: aset, liabilitas, dan ekuitas dalam laporan keuangan dalam jumlah yang tepat serta penyesuaian dan pengalokasian yang terjadi telah dibukukan dengan tepat.
- d) Hak dan kewajiban: entitas memiliki hak atas aset dan kewajiban atas liabilitas.

3. Asersi terkait penyajian dan pengungkapan, meliputi:

- a) Keterjadian serta hak dan kewajiban: peristiwa, transaksi, dan hal yang diungkapkan, benar-benar terjadi dan berkaitan dengan entitas.
- b) Kelengkapan: pengungkapan yang seharusnya termuat dalam laporan keuangan telah tersaji.
- c) Keakurasian dan penilaian: informasi keuangan dan informasi lainnya diungkapkan secara wajar dan pada jumlah yang tepat.
- d) Klasifikasi dan pemahaman: informasi keuangan disajikan dan dijelaskan dengan tepat dan pengungkapan disajikan dengan jelas.