



BAB II

TELAAH PUSTAKA



Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

A. Auditing

Agoes, S. (2008; 3) menyatakan bahwa *auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Arens, et al. (2011; 4) menyatakan bahwa audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Arens, et al. (2011; 16-18) mengelompokkan audit menjadi tiga jenis yaitu audit operasional, audit kepuhan dan audit laporan keuangan. Audit operasional dilakukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan dan ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria atau prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



B. Audit Operasional

1. Pengertian Audit Operasional

Arens, et al. (2011; 17) menjelaskan audit operasional adalah untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi.

Agoes, S. (2008; 9) mendefinisikan audit operasional sebagai suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasional perusahaan termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

Tunggal, A. W. (2008; 13) mendefinisikan beberapa bagian yang penting dalam audit adalah audit operasional yang merupakan suatu proses sistematis seperti dalam audit laporan keuangan mencakup serangkaian langkah-langkah atau prosedur yang sudah diatur secara terstruktur dan terorganisasi, penilaian operasional organisasi yang didasarkan pada suatu kriteria yang sudah ditetapkan dan disetujui oleh manajemen, sehingga kriteria ini sering digunakan sebagai tolak ukur kinerja organisasi dalam sebuah perusahaan, manajemen dan individual yang meminta diadakannya audit adalah sebagai penerima laporan audit operasional yang tepat, berbeda dengan audit laporan keuangan yang memfokuskan pada kegiatan historis, pada audit operasional memiliki tujuan utama untuk memperbaiki efektivitas, efisiensi, dan ekonomis manajemen di masa yang akan datang, tahap akhir dari audit operasional adalah memberikan rekomendasi kepada pihak manajemen perusahaan, salah satu aspek yang paling menantang dalam audit operasional adalah memberikan rekomendasi yang dapat mengembangkan

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



perusahaan menjadi perusahaan yang lebih besar dan dapat berkembang di masa yang akan datang.

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

2. Jenis-Jenis Audit Operasional

Arens, et al. (2011; 457-458) menyebutkan bahwa jenis audit operasional terdiri dari:

- 1) Fungsional, berkaitan dengan kategori aktivitas dalam suatu bisnis, seperti fungsi pemasaran, fungsi pembayaran, fungsi penggajian suatu divisi atau perusahaan secara keseluruhan.
- 2) Organisasional, mengurus seluruh unit organisasi seperti departemen, cabang atau anak perusahaan.
- 3) Penugasan khusus, audit atas permintaan dari manajemen dengan bermacam-macam jenis audit seperti menentukan penyebab inefisiensi sistem TI, meneliti kemungkinan kecurangan dalam divisi dan membuat rekomendasi untuk mengurangi biaya produksi.

3. Tujuan Audit Operasional

Tunggal, A. W. (2008; 40) menyatakan beberapa tujuan dari audit operasional adalah:

- 1) Mengungkapkan kekurangan dan ketidakberesan dalam setiap unsur yang diuji oleh auditor operasional dan untuk memperoleh keuntungan.
- 2) Membantu manajemen mencapai administrasi yang paling efisien.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 3) Mengusulkan kepada manajemen cara-cara dan alat-alat untuk mencapai tujuan apabila manajemen organisasi kurang pengetahuan tentang pengelolaan yang efisien.
- 4) Pelaksanaan audit operasional yang bertujuan untuk mencapai efisiensi dari pengelolaan.
- 5) Membantu manajemen, auditor operasional berhubungan dengan setiap fase dari aktifitas usaha yang dapat merupakan dasar pelayanan kepada manajemen.
- 6) Membantu manajemen pada setiap tingkat dalam pelaksanaan yang efektif dan efisien dari tujuan dan tanggung jawab mereka.

Sedangkan Agoes, S. (2008; 175) menyatakan tujuan dari audit operasional adalah sebagai berikut:

- 1) Menilai kinerja dari manajemen dan berbagai fungsi dalam perusahaan.
- 2) Menilai apakah berbagai sumber daya (manusia, mesin, dana, harta, lainnya) yang dimiliki perusahaan telah digunakan secara efisien dan ekonomis.
- 3) Menilai efektifitas perusahaan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh *top management*.
- 4) Memberikan rekomendasi kepada *top management* untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam penerapan struktur pengendalian internal, sistem pengendalian manajemen, dan prosedur yang dijalankan oleh perusahaan.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

4. Manfaat Audit Operasional

Tunggal, A. W. (2008; 42) menyatakan bahwa audit operasional memiliki tujuh manfaat, yaitu:

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 1) Memberikan informasi operasi yang relevan dan tepat waktu untuk pengambilan keputusan.
- 2) Membantu manajemen dalam mengevaluasi catatan-catatan, laporan-laporan dan pengendalian, memastikan ketaatan terhadap manajerial yang ditetapkan, rencana-rencana, prosedur dan persyaratan peraturan pemerintah.
- 3) Mengidentifikasi area masalah potensial pada tahap dini untuk menentukan tindakan preventif yang diambil.
- 4) Menilai ekonomisasi dan efisiensi penggunaan sumber daya termasuk memperkecil pemborosan.
- 5) Mengetahui efektifitas untuk mencapai tujuan dan sasaran perusahaan yang telah ditetapkan.
- 6) Menyediakan tempat pelatihan untuk personil dalam seluruh fase perusahaan.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

5. Karakteristik Audit Operasional

Tunggal, A. W. (2008; 37) menyatakan karakteristik dari audit operasional adalah:

- 1) Prosedur yang bersifat *investigative*.
- 2) Dapat dilakukan pada seluruh perusahaan atau salah satu unit dalam perusahaan (bagian penjualan, bagian perencanaan produksi dan sebagainya) atau salah satu sub klasifikasi dalam perusahaan (pengendalian persediaan, sistem pelaporan, pembinaan pegawai dan sebagainya).
- 3) Berpusat pada prestasi atau keefektifan dari perusahaan/unit/sub klasifikasi dalam perusahaan yang diaudit dalam menjalankan misi, tanggung jawab atau tugasnya.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBKKG.



- 4) Pengukuran terhadap keefetifan berdasarkan bukti data dan standar.
- 5) Bertujuan untuk memberikan informasi kepada pimpinan mengenai efektif atau tidaknya perusahaan atau unit atau sub klasifikasi dalam perusahaan.
- 6) Sebagai tempat pelatihan untuk personil dalam seluruh fase operasional perusahaan.

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

6. Tahap dalam Proses Perencanaan Audit

Tunggal, A. W. (2008; 62) menyatakan tahapan dalam proses perencanaan audit terdiri dari tujuh tahap, yaitu:

- 1) Menganalisis penugasan audit dengan cara memahami penugasan dan mendefinisikan ruang lingkup audit.
- 2) Mengumpulkan fakta-fakta dengan mengumpulkan informasi yang berkaitan dengan kebijakan perusahaan, struktur organisasi, sistem dan prosedur, laporan-laporan serta auditor harus melakukan pengujian *walkthrough* dan membuat *flowchart* perusahaan.
- 3) Melakukan analisis resiko yang dapat mempengaruhi kemampuan suatu organisasi perusahaan untuk bersaing dan mempertahankan kemampuan finansial maupun kualitas produksi dan jasanya. Dalam menangani faktor resiko ini disamping membantu mengatasi resiko juga diharapkan sikap proaktif dari auditor internal dalam bentuk mengantisipasi kemungkinan terjadinya resiko untuk melindungi perusahaan dari suatu musibah maupun kemungkinan hilangnya peluang.
- 4) Mengidentifikasi bukti-bukti audit yang dapat mempengaruhi perencanaan. Jenis yang tersedia tergantung pada aplikasi komputer yang digunakan.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 5) Membuat tujuan audit secara rinci untuk mencapai sasaran yang dicapai.
- 6) Membuat audit program untuk mengidentifikasi alat dan teknik yang digunakan selama audit, untuk memilah dan membagi tujuan menjadi beberapa bagian komponen yang logis dan untuk memperkirakan jumlah sumber daya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas audit.
- 7) Menentukan jadwal dan staf audit untuk mencapai tujuan audit yang sudah ditetapkan.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

7. Tahap Audit Operasional

Menurut Arens, et al. (2011; 463-465) tahap-tahap audit operasional, yaitu:

- 1) Perencanaan untuk menentukan ruang lingkup penugasan dan mengomunikasikannya ke unit organisasi. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam tahap perencanaan adalah melakukan penugasan dengan benar, mendapatkan informasi latar belakang mengenai unit organisasi, memahami pengendalian internal dan memutuskan bukti yang memadai untuk diakumulasi.
- 2) Akumulasi dan Evaluasi Bukti, pada tahap ini merupakan bagian penting dalam audit operasional sehingga dilakukan dokumentasi, penyelidikan atas klien, prosedur analitis dan observasi secara ekstensif dalam pengumpulan bukti-bukti audit dari bukti yang sudah dikumpulkan kemudian akan di akumulasi dan evaluasi yang dapat menjadi dasar kesimpulan dalam pengujian.
- 3) Pelaporan dan Tindak Lanjut dimana pelaporan yang dilakukan mencakup dua hal yang penting. Pertama laporan yang biasanya dikirimkan hanya kepada manajemen, dengan tembusan kepada unit yang diaudit. Pengguna pihak ketiga

1. Dilarang menyalin sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



tidak memerlukan susunan kata-kata baku untuk pembuatan laporan audit, kedua banyaknya jenis audit operasional memerlukan laporan yang berbeda-beda untuk mencakup ruang lingkup audit, temuan dan.

- 4) Pengembangan laporan temuan audit dilengkapi dengan kesimpulan dan saran harus di *review* oleh *audit manager* sebelum didiskusikan dengan *auditee*. Komentar dari *auditee* mengenai apa yang disajikan dalam konsep laporan harus diperoleh (sebaiknya secara tertulis). *Auditee* bisa saja berbeda pendapat mengenai temuan dan perbedaan pendapat tersebut harus dicantumkan dalam laporan audit.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

8. Temuan Audit Operasional

Tunggal, A. W. (2008; 186) menyatakan suatu yang penting dalam audit adalah pengembangan temuan-temuan untuk dikomunikasikan kepada pihak-pihak lain. Kata ‘temuan’ atau ‘*finding*’ diartikan sebagai himpunan informasi-informasi mengenai kegiatan, organisasi, kondisi atau hal-hal yang lain yang telah dianalisa atau dinilai serta diperkirakan akan menarik atau berguna untuk pejabat yang berwenang. Penyusunan temuan yang baik harus mencakup:

1) Kondisi

Keadaan yang sebenarnya yang menggambarkan secara nyata apa yang terjadi di dalam perusahaan.

2) Kriteria

Ukuran atau standar yang harus diikuti atau kondisi yang seharusnya ada dan merupakan standar yang harus dipatuhi oleh setiap bagian dalam perusahaan yang biasanya berupa kebijakan yang telah ditetapkan oleh manajemen.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 3) Sebab
Tindakan-tindakan menyimpang dari standar yang berlaku dan apa yang menjadi penyebab terjadinya keadaan tersebut di dalam perusahaan dan bagaimana keadaan tersebut bisa terjadi.
- 4) Akibat
Dampak dari tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku dalam perusahaan.
- 5) Rekomendasi
Menjelaskan apa yang harus dilakukan untuk mengatasi masalah yang dikemukakan dalam temuan.

C. Pengendalian Internal

1. Definisi Pengendalian Internal

Definisi Sistem Pengendalian Internal menurut Arens, et al. (2011; 315) bahwa manajemen memiliki tiga tujuan umum dalam merancang sistem pengendalian internal, yaitu:

- 1) Keandalan laporan keuangan.
- 2) Efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi
- 3) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.

Menurut ISACA (*Information System Audit and Control Association*) dalam buku karangan Santoyo, G. (2007; 247) mendefinisikan kontrol internal sebagai berikut:

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



“The policies, procedures, practice and organizational structures, designed to provide reasonable assurance that business objectives will be achieved and that desired events will be prevented, or detected, and corrected”.

Bisa diartikan sebagai Kebijakan, prosedur, praktek dan struktur organisasi, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan bisnis akan tercapai dan resiko yang terjadi dapat dicegah, atau dideteksi, dan dikoreksi.

Dari definisi-definisi pengendalian yang ada diatas tersebut terdapat beberapa konsep, antara lain:

- 1) Pengendalian internal merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Pengendalian internal itu sendiri bukan merupakan suatu tujuan. Pengendalian internal merupakan suatu rangkaian tindakan yang bersifat pervasif dan menjadi bagian yang tidak terpisahkan, bukan hanya sebagai tambahan dari infrastruktur entitas.
- 2) Pengendalian internal bukan hanya terdiri dari pedoman kebijakan dan formulir, namun dijalankan oleh orang dari setiap jenjang organisasi, yang mencakup dewan komisaris, manajemen dan personil lain dalam perusahaan.
- 3) Pengendalian internal dapat diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak, bagi manajemen dan dewan komisaris entitas. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian internal dan pertimbangan manfaat dan pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian internal tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 4) Pengendalian internal ditujukan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan, yaitu pelaporan keuangan, kepatuhan, dan operasi.

Jadi, dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen perusahaan, baik personal maupun *Board of Director* dalam memberikan keyakinan pencapaian tujuan, yaitu untuk menyediakan operasional yang berjalan efektif dan efisien, informasi keuangan yang *reliable*, serta menjamin dipatuhinya hukum dan peraturan yang berlaku.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

2. Komponen Pengendalian Internal

Pengendalian internal yang baik harus memenuhi beberapa kriteria atau unsur-unsur. Menurut COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) yang dikutip oleh Agoes S. (2008; 80), pengendalian internal terdiri dari lima komponen yang saling berkaitan. Lima komponen pengendalian internal tersebut adalah:

- 1) Lingkungan pengendalian (*Control Environment*)

Suatu fondasi dari semua komponen pengendalian internal lainnya yang bersifat disiplin dan berstruktur.

- 2) Penilaian resiko (*Risk Assessment*)

Kebijakan dan prosedur yang dapat membantu perusahaan dalam meyakinkan bahwa tugas dan perintah yang diberikan oleh manajemen telah dijalankan.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



3) Aktivitas pengendalian (*Control Activities*)

Suatu kebijakan dan prosedur yang dapat membantu suatu perusahaan dalam meyakinkan bahwa tugas dan perintah yang diberikan oleh manajemen telah dijalankan.

4) Informasi dan komunikasi (*Information and Communication*)

Pengidentifikasian, penangkapan dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan kerangka waktu yang membuat orang mampu melaksanakan tanggung jawabnya.

5) Pemantauan (*Monitoring*)

Suatu proses yang menilai kualitas kerja pengendalian internal pada suatu waktu. Pemantauan melibatkan penilaian rancangan dan pengoperasian pengendalian dengan dasar waktu dan mengambil tindakan perbaikan yang diperlukan.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

3. Tujuan Pengendalian Internal

Menurut Ely, S. dan Siti, K. R. (2010:221) “Pengendalian *intern* adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan berikut ini:

- 1) Keandalan pelaporan keuangan.
- 2) Menjaga kekayaan dan catatan organisasi.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 3) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.
- 4) Efektivitas dan efisiensi operasi.

Pengendalian internal dapat mencegah kerugian atau pemborosan dalam pengolahan sumber daya perusahaan dan menyediakan informasi mengenai kinerja perusahaan serta pedoman bagi manajemen perusahaan dalam menetapkan perencanaan bagi perusahaan. Oleh karena itu, auditor berkewajiban untuk memahami pengendalian internal yang ditujukan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

4 Hubungan antara Pengendalian Internal dengan Audit Operasional

Dilihat dari tujuan pengendalian internal menurut Ely, S. dan Siti, K. R. (2010; 221) pengendalian internal terdiri dari empat golongan tujuan dan dari keempat golongan tujuan di atas salah satunya dapat menjadi bagian dari audit operasional karena tujuan utama pengendalian internal pada audit operasional adalah pengevaluasian efektivitas dan efisiensi struktur pengendalian internal.

D. COSO

Sejarah COSO

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's (COSO) didirikan pada tahun 1985, yang merupakan aliansi dari lima organisasi profesi diantaranya: (a) *Financial Executives International* (FEI); (b) *The American*

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Accounting Association (AAA); (c) The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); (d) The Institute of Internal Auditors (IIA); (e) The Institute of Management Accountants (IMA) (formerly the National Association of Accountants).

Misi utama dari COSO adalah “Memperbaiki atau meningkatkan kualitas laporan keuangan entitas melalui etika bisnis, pengendalian internal yang efektif, dan *corporate governance*.”

Untuk menindaklanjuti rekomendasi dari komisi *treadway*, COSO mengembangkan studi mengenai sebuah model untuk mengevaluasi pengendalian internal. Pada tahun 1992, telah diselesaikan studi tersebut dengan memperkenalkan sebuah “kerangka kerja pengendalian internal” yang akhirnya menjadi sebuah pedoman bagi para eksekutif, dewan direksi, regulator, penyusun standar, organisasi profesi, dan lainnya sebagai kerangka kerja yang komprehensif untuk mengukur efektifitas pengendalian internal mereka.

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

2. Kerangka Kerja Pengendalian Internal (*Internal Control-Integrated Framework*)

Dua tujuan utama dari laporan COSO adalah:

- 1) untuk menetapkan definisi umum pengendalian internal yang melayani berbagai pihak.
- 2) menyediakan standar terhadap organisasi yang dapat menilai sistem pengendalian dan menentukan cara untuk meningkatkan atau memperbaiki sistem tersebut.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



3. Definisi Pengendalian Internal COSO

“suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lainnya dari sebuah entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan/jaminan yang wajar berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam beberapa kategori”. Kategori-kategori dalam pencapaian tujuan Pengendalian Internal adalah pencapaian efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Laporan ini menekankan bahwa sistem pengendalian internal merupakan alat atau perangkat dari manajemen dan bukan pengganti manajemen. Jadi manajemen dan sistem pengendalian seharusnya dibentuk didalam kegiatan operasi.

4. Definisi COSO

Suatu proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan staff, untuk membuat *reasonable assurance* mengenai efektifitas dan efisiensi operasional, reliabilitas pelaporan keuangan dan kepatuhan atas hukum dan peraturan yang berlaku. COSO menekankan pengendalian internal sebagai suatu “proses” yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari aktivitas bisnis entitas yang berkelanjutan (*on going business activities*) untuk tujuan pelaporan manajemen kepada publik (Bimo 2013; 1). Pengendalian Internal terkait penjagaan aset dari pengambilan, penggunaan, atau penghilangan yang tidak terotorisasi adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lainnya dari sebuah entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan/jaminan yang wajar berkaitan dengan pencegahan atau deteksi dini terhadap pengambilan, penggunaan, atau

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



penghilangan yang tidak terotorisasi terhadap asset entitas sehingga dapat memberikan pengaruh atau efek yang material terhadap laporan keuangan.

Didalam dokumen COSO dikatakan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam Pengendalian Internal adalah dewan komisaris, manajemen, dan pihak-pihak lainnya yang mendukung pencapaian tujuan organisasi. Serta menyatakan bahwa tanggung jawab atas penetapan, penjagaan, dan pengawasan sistem Pengendalian Internal adalah tanggung jawab manajemen.

Tujuan Pengendalian Internal bagi Organisasi

Asumsi COSO, bahwa entitas telah menetapkan sendiri tujuan dari aktivitas operasinya. Namun COSO mengidentifikasi tiga tujuan utama dari entitas yaitu efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Fokus utama dibentuknya COSO adalah untuk menyatakan Pengendalian Internal merupakan partisipasi dari semua stakeholder (pemangku kepentingan) entitas yang meliputi seluruh atau semua area atau fungsi dari bisnis entitas. Meskipun COSO menekankan Pengendalian Internal sebagai suatu “proses” namun keefektifan dari pelaksanaannya dinyatakan sebagai sebuah kondisi dalam suatu titik waktu tertentu. Jika defisiensi Pengendalian Internal telah dikoreksi atau dibetulkan pada saat pelaporan, COSO menyetujui apabila laporan manajemen pada pihak luar menyatakan bahwa Pengendalian Internal telah berjalan efektif. Bagaimana pelaporan masalah pengendalian internal COSO menjelaskan bagaimana manajemen memperoleh dan mengolah informasi jika terjadi defisiensi Pengendalian Internal. COSO merekomendasikan kepada personil yang



mengidentifikasi terjadinya defisiensi untuk segera melaporkannya kepada atasan langsungnya, namun jika informasinya sensitif maka perlu adanya jalur khusus penyampaian informasi.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

E. Pembelian

1. Definisi Pembelian

Menurut Assauri (2008; 223), menyatakan pembelian adalah salah satu fungsi penting dalam keberhasilan operasi perusahaan, karena fungsi pembelian dibebani tanggung jawab untuk mendapatkan kualitas dan kuantitas bahan yang tersedia pada waktu dibutuhkan, pada tingkat harga yang sesuai dengan harga yang berlaku.

2. Dokumen-Dokumen Dalam Fungsi Pembelian

Narko (2007; 127) menjelaskan dokumen-dokumen yang terkait dalam fungsi pembelian diantaranya:

- 1) Surat permintaan pembelian yaitu permintaan akan barang atau jasa oleh pegawai yang berwenang.
- 2) Surat permintaan daftar harga adalah daftar harga barang yang akan dibeli oleh perusahaan dari pemasok, apabila perusahaan membeli dalam jumlah yang besar biasanya akan diadakan lelang terlebih dahulu.
- 3) Surat order pembelian merupakan dokumen yang mencatat deskripsi, jumlah serta informasi barang atau jasa yang akan dibeli oleh perusahaan.
- 4) Laporan penerimaan barang adalah dokumen yang dibuat pada saat barang sudah diterima oleh perusahaan serta menunjukkan deskripsi tentang barang, jumlah yang diterima, tanggal penerimaan dan data lain yang relevan.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



- 5) Faktur dari pemasok merupakan dokumen yang menunjukkan hal-hal seperti deksripsi dan jumlah barang atau jasa yang diterima, harga barang, harga ongkos kirim, serta syarat potongan dan tanggal penerimaan kas.
- 6) Voucher utang adalah surat perintah untuk membayar sejumlah nominal tertentu, kepada pihak tertentu dan waktu tertentu.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

Prosedur Pembelian

Menurut Mulyadi (2001; 301) menjelaskan prosedur dalam pembelian yang dimulai dari prosedur permintaan pembelian dimana bagian gudang mengajukan permintaan pembelian dalam formulir surat permintaan pembelian kepada fungsi pembelian, dilanjutkan dengan prosedur permintaan penawaran harga dan pemilihan pemasok dimana fungsi pembelian mengirimkan surat permintaan penawaran harga kepada pemasok untuk memperoleh informasi mengenai harga barang dan berbagai syarat pembelian yang lain, untuk memungkinkan pemilihan pemasok yang akan ditunjuk sebagai pemasok barang yang akan diperlukan oleh perusahaan, prosedur yang ketiga adalah prosedur order pembelian dimana dalam fungsi pembelian mengirim surat order pembelian kepada pemasok yang dipilih dan memberitahukan kepada unit-unit organisasi lain dalam perusahaan mengenai order yang sudah dikeluarkan oleh perusahaan, prosedur berikutnya adalah prosedur penerimaan barang yang akan melakukan pemeriksaan mengenal jenis, kuantitas, dan mutu barang yang diterima dari pemasok, dan kemudian membuat laporan penerimaan barang untuk menyatakan penerimaan barang dari pemasok tersebut, prosedur kelima adalah prosedur pencatatan utang dimana bagian akuntansi memeriksa dokumen-dokumen yang berhubungan dengan pembelian (surat order pembelian, laporan

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



penerimaan barang, dan faktur dari pemasok) serta menyelenggarakan pencatatan utang atau mengarsipkan dokumen sumber sebagai catatan utang, dan prosedur yang terakhir adalah prosedur distribusi pembelian yang meliputi distribusi rekening yang didebit dari transaksi pembelian untuk kepentingan pembuatan laporan manajemen.

Tujuan Audit Operasional atas Fungsi Pembelian

Audit operasional atas fungsi pembelian pada dasarnya bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan fungsi pembelian berdasarkan kebijakan dan prosedur yang ada, dan apakah pelaksanaannya telah efisien dan efektif, berikut ini uraian audit operasional atas fungsi pembelian:

- 1) Menilai apakah penyediaan barang yang dipesan sudah sesuai dengan pesanan pada waktu dan tempat yang tepat.
- 2) Mengukur ketaatan pembelian terhadap prosedur dan kebijakan perusahaan yang berlaku.
- 3) Mengukur efisiensi biaya yang dikeluarkan dengan memperhatikan perolehan harga wajar, penjual yang tepat tanpa mengorbankan kualitas dan biaya penyimpanan, serta biaya pesan minimum tanpa menimbulkan resiko kekurangan barang yang diperlukan.
- 4) Memberikan saran-saran untuk mengevaluasi dan memberikan rekomendasi atas operasional fungsi pembelian dalam ketaatan pada prosedur dan kebijakan yang telah ditentukan, perencanaan pembelian sesuai kebutuhan dan kerjasama yang baik dengan bagian-bagian lain dalam perusahaan.



F. Persediaan

1. Pengertian Persediaan

Persediaan merupakan sumber-sumber daya organisasi yang disimpan agar dapat mengantisipasi pemenuhan permintaan. Sumber daya ini meliputi bahan mentah, barang dalam proses, barang jadi dan komponen lain, dan semua itu merupakan aset perusahaan yang memiliki peranan penting dalam operasi bisnis perusahaan. Dalam PSAK No. 14 (2007; 14) menyebutkan bahwa persediaan adalah aset yang terdiri dari tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal, dalam proses produksi atau dalam perjalanan, dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa.

Agoes, S. (2008; 205) menyatakan persediaan adalah:

- 1) Yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan normal
- 2) Dalam proses produksi atau dalam perjalanan
- 3) Dalam bentuk bahan baku atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa.

2. Jenis-Jenis Persediaan

Menurut Rangkuti, F. (2007; 14) menyatakan bahwa persediaan terdiri dari beberapa jenis yang tiap jenisnya mempunyai karakter tersendiri dan cara pengelolaan yang berbeda. Persediaan dibedakan menurut jenisnya masing-masing sebagai berikut:

- 1) Persediaan bahan mentah atau bahan baku yaitu persediaan barang-barang berwujud seperti baja, kayu dan komponen-komponen lainnya yang digunakan dalam produksi.

Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian



- 2) Persediaan komponen-komponen rakitan yaitu persediaan barang-barang yang terdiri dari komponen-komponen yang diperoleh dari perusahaan lain, dimana secara langsung dapat dirakit menjadi suatu produk.
- 3) Persediaan barang pembantu atau penolong yaitu persediaan barang-barang yang diperlukan dalam proses produksi, tetapi tidak merupakan bagian atau kompoenen barang jadi.
- 4) Persediaan barang dalam proses yaitu persediaan barang-barang yang merupakan keluaran dari tiap-tiap bagian dalam proses produksi atau yang diolah menjadi suatu bentuk, tetapi masih perlu diproses lebih lanjut menjadi barang jadi.
- 5) Persediaan barang jadi yaitu persediaan barang-barang yang telah selesai diproses atau diolah dalam pabrik dan siap untuk dijual atau dikirim kepada pelanggan.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

G. Penjualan

1. Pengertian Penjualan

Mulyadi (2001; 202) menjelaskan bahwa penjualan adalah perjanjian antara penjual dan pembeli untuk menyerahkan suatu barang atau jasa yang disertai imbalan. Kegiatan penjualan terdiri dari penjualan barang atau jasa, baik secara kredit maupun tunai. Dalam transaksi penjualan kredit jika order dari pelanggan telah terpenuhi dengan pengiriman barang atau jasa untuk jangka waktu tertentu perusahaan memiliki piutang dari pelanggannya. Dalam transaksi tunai, barang atau jasa baru diserahkan oleh perusahaan kepada pembeli jika perusahaan telah menerima kas dari pembeli.



Kotler (2009; 5) menjelaskan penjualan adalah transaksi bisnis yang melibatkan pengiriman komoditas, sebagai barang penjualan. Dalam pertukaran untuk kas, janji membayar sesuai dengan uang yang sepadan untuk dicatat dan dilaporkan.

Fungsi penjualan merupakan salah satu aspek yang memegang peranan penting bagi kelangsungan suatu perusahaan, Karen maju mundurnya perusahaan sangat ditentukan oleh keberhasilam dari operasi penjualan yang dilakukan oleh perusahaan itu sendiri.

Dokumen-Dokumen Dalam Fungsi Penjualan

Mulyadi (2001; 226) menjelaskan dokuemn-dokumen yang terkait dalam pelaksanaan praktik penjualan yang sehat dimulai surat order pengiriman bernomor urut tercetak dan pemakaiannya dipertanggungjawabkan oleh fungsi penjualan, faktur penjualan bernomor urut tercetak dan pemakaiannya dipertanggungjawabkan oleh fungsi penagihan, secara periodic fungsi akuntansi mengirim pernyataan piutang kepada setiap debitur untuk menguji ketelitian catatan piutang yang disekenggarakannya, secara periodic diadakan rekonsiliasi kartu piutang dengan rekening kontrol piutang dalam buku besar.

Tujuan Audit Operasional atas Penjualan

Menurut Arens dan Loebbecke, dalam bukunya *Auditing and Assurance Services* yang diterjemahkan oleh Jusuf A. A. (2003; 123) menyatakan bahwa tujuan audit operasional atas penjualan adalah:

- 1) Penjualan yang dicatat adalah untuk pengiriman aktual yang dilakukan kepada pelanggan.



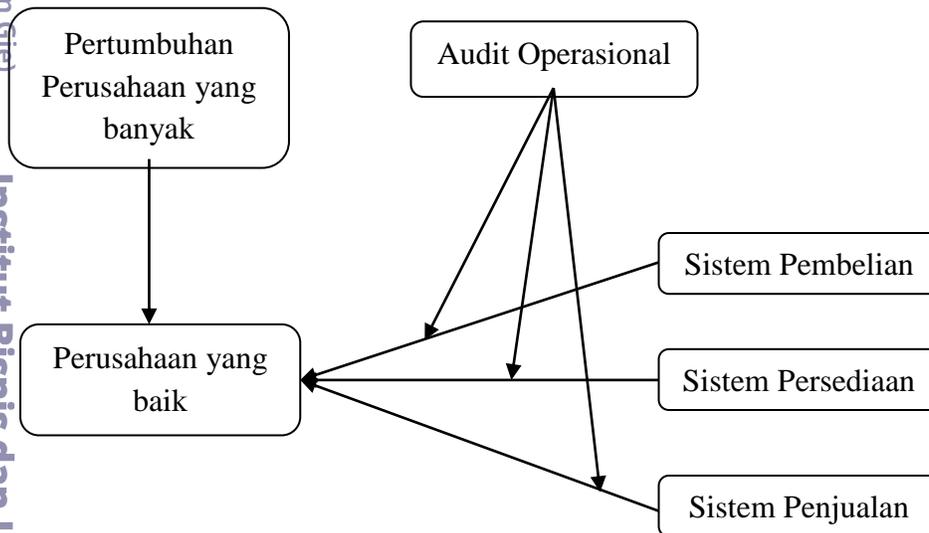
- 2) Penjualan yang telah dicatat.
- 3) Penjualan yang dicatat adalah untuk jumlah barang yang dikirim dan ditagih serta dicatat dengan benar.
- 4) Transaksi penjualan di klasifikasikan dengan pantas.
- 5) Penjualan dicatat dengan waktu yang tepat.
- 6) Transaksi penjualan dimasukkan dengan pantas dalam berkas induk dan diikhtisarkan dengan benar.

C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

H. Kerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini dibuat sebuah kerangka pemikiran yang berfungsi untuk memudahkan dalam melaksanakan penelitian. Dalam suatu kerangka pemikiran tersebut akan memuat secara runtut kronologis bahasan tentang suatu penelitian dilaksanakan untuk mencapai suatu tujuan.



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Melihat pertumbuhan perusahaan yang semakin besar banyak akhir-akhir ini, maka perlu dilakukan tindakan audit operasional untuk mengevaluasi apakah perusahaan yang ada sudah berjalan dengan baik atau belum. Adapun syarat-syarat perusahaan yang baik adalah memiliki sistem pembelian, persediaan dan penjualan yang baik sehingga perusahaan dapat terus berjalan dan dapat menghasilkan laba, oleh karena itu audit operasional terhadap sistem pembelian, persediaan dan penjualan harus dilakukan.

Hak cipta milik IBI IKKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.