

PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DENGAN COSO INTEGRATED FRAMEWORK

Fitriah Kesuma Jelita¹
Novita²

Fakultas Ekonomi Bisnis dan Humaniora Universitas Trilogi
Jl. TMP Kalibata No. 1, Jakarta Selatan, DKI Jakarta, Indonesia

¹ fitrijelitakarim@gmail.com

² novita_1210@trilogi.ac.id

Abstract: *The internal control system based on the COSO Integrated Framework is important for the company in accordance with the company's objectives as well as being able to prevent loss of resources caused by errors or fraud. The internal control system is expected to be able to provide recommendations for continuous improvement, including companies engaged in the gas station business. The purpose of this study was to determine the application of internal control in SPBU PT. Marka Sakti and evaluate it with COSO Integrated Framework. This type of research is a qualitative research with descriptive analysis technique. Research data obtained through interview technique, field observations, and documentation. The interviewees are Main Director, Main Commissioner, Operations Supervisor, and several employees from the PT. Marka Sakti. The results of this study show weaknesses and incompatibilities of the internal control system at PT. Marka Sakti based on the COSO Integrated Framework. Furthermore, several recommendations for improvements that need to be made by the company are given so that the internal control system based on the COSO Integrated Framework can run effectively.*

Keywords: *Implementation, Evaluation, Internal Control System, COSO Integrated Framework*

Abstrak: Sistem pengendalian internal berdasarkan COSO *Integrated Framework* menjadi hal yang penting bagi perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasional yang sesuai dengan tujuan perusahaan selain juga dapat mencegah kehilangan sumber daya yang disebabkan oleh kesalahan maupun kecurangan. Sistem pengendalian internal diharapkan dapat memberikan rekomendasi perbaikan berkelanjutan tidak terkecuali untuk perusahaan yang bergerak dalam usaha SPBU. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui penerapan pengendalian internal SPBU PT. Marka Sakti dan melakukan evaluasi atas pengendalian internal yang diterapkan berdasarkan COSO *Integrated Framework*. Jenis penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan teknik analisis deskriptif. Data penelitian diperoleh melalui teknik wawancara, pengamatan lapangan, dan dokumentasi. Adapun pihak internal perusahaan yang menjadi narasumber adalah Direktur Utama, Komisaris Utama, Pengawas Operasional, dan beberapa karyawan dari SPBU PT. Marka Sakti. Hasil dari penelitian ini berdasarkan COSO *Integrated Framework* menunjukkan masih terdapat kelemahan dan ketidaksesuaian sistem pengendalian internal di PT. Marka Sakti jika dilihat berdasarkan COSO *Integrated Framework*. Selanjutnya diberikan beberapa rekomendasi perbaikan yang perlu dilakukan oleh perusahaan

agar sistem pengendalian internal berdasarkan COSO *Integrated Framework* dapat berjalan efektif.

Kata Kunci: Penerapan, Evaluasi, Sistem Pengendalian Internal, COSO *Integrated Framework*.

PENDAHULUAN

Salah satu tantangan pembangunan SPBU terutama di Kawasan 3T (kawasan tertinggal, terluar, dan terpencil) adalah potensi bisnis yang belum benar-benar terlihat (Laoli, 2019). Retail SPBU yang tersebar di seluruh wilayah dan pelosok di Indonesia tidak hanya dimiliki oleh perusahaan berskala besar, tetapi juga beberapa diantaranya dimiliki oleh perusahaan perseorangan dan perseroan. Salah satu perusahaan yang bergerak dalam bisnis SPBU adalah PT. Marka Sakti. PT. Marka Sakti merupakan perusahaan yang mengelola retail SPBU di Pelayang Raya, Kota Sungai Penuh, Kerinci, Provinsi Jambi. PT. Marka Sakti yang sudah berdiri sejak tahun 2003 hingga sekarang, mengelola SPBU yang menyediakan bahan bakar non subsidi yaitu Pertalite, Pertamina 92, Pertamina turbo 98, dan Dexlite, serta bahan bakar subsidi yaitu bio solar/solar. Hingga saat ini, PT. Marka Sakti masih beroperasi, namun dikarenakan perusahaan tersebut dikelola oleh keluarga, PT. Marka Sakti memiliki banyak kekurangan. Meskipun sudah berdiri selama lebih dari 10 tahun, PT. Marka Sakti memiliki banyak hambatan dan masalah terkait pengendalian internalnya.

Pengendalian internal sangat penting bagi berbagai pihak, mulai dari manajemen, dewan direksi, pemegang saham, hingga pihak eksternal perusahaan (Hayes et al., 2017). Perusahaan sangat membutuhkan sistem pengendalian internal karena untuk membantu perusahaan dalam mencapai tujuan kinerja dan profitabilitasnya, serta mencegah kehilangan sumber daya yang disebabkan oleh kecurangan (Hayes et al., 2017). Selain pengendalian internal, (Wahyu et al., 2019) menyebutkan bahwa perusahaan juga harus mengidentifikasi kerangka kerja untuk mengevaluasi keefektifan pengendalian internal. Kerangka kerja pengendalian internal yang dapat diterapkan oleh perusahaan adalah Kerangka COSO yang Terintegrasi atau COSO *Integrated Framework*. COSO merupakan sebuah aliansi dari lima organisasi profesi yang tujuan adalah efektifitas dan efisiensi operasional, mengidentifikasi faktor-faktor yang mengindikasikan potensi kecurangan pada laporan keuangan, serta kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku sehingga diharapkan dapat memberikan rekomendasi perbaikan berkelanjutan (COSO, 2013).

(Amzali, 2014) menjelaskan bahwa dominasi pemilik pada perusahaan tidak dapat dihindari dalam pengendalian internal untuk perusahaan kecil. Hal ini membuat pengendalian internal suatu perusahaan tidak berjalan efektif dikarenakan pemahaman pemilik terkait pengendalian internal sangat terbatas. (Fajar, 2018) juga menjelaskan bahwa pengawasan atau monitoring pada pengendalian internal sangat diperlukan oleh perusahaan untuk mencegah terjadinya kecurangan di perusahaan. (Hayadin, 2019) berpendapat bahwa keterbatasan SDM dapat mempengaruhi efektivitas pengendalian internal. Hal ini berdasarkan adanya rangkap jabatan terhadap fungsi kerja dan fungsi audit internal yang kurang memadai.

Sejalan dengan (Dewy, 2022), perusahaan perlu memisahkan tugas dan tanggung jawab karyawan agar pengendalian internal dapat berjalan lebih efektif. (Widnyani et al., 2017) menerangkan bahwa perangkapan jabatan pada perusahaan dapat membuat pengendalian internal menjadi kurang efektif. (Rumamby et al., 2021) juga berpendapat bahwa pengendalian internal perusahaan tidak berjalan secara efektif dan efisien dikarenakan sistem pengendalian internal perusahaan belum memenuhi komponen pengendalian berbasis COSO. Sedangkan menurut (Fajarsari & Dini, 2022), meskipun pengendalian internal sudah sesuai dengan yang dikemukakan COSO, tidak menutup kemungkinan terjadinya kecurangan atau penyimpangan yang terjadi di perusahaan. Hal ini ditunjukkan dari masih ditemukannya kasus *fraud* pada objek penelitian, meskipun pengendalian internalnya sudah sesuai dengan komponen COSO.

Dari hasil penelitian (Amzali, 2014; Widnyani, et al., 2017; Fajar, 2018; Hayadin, 2019; Rumamby et al., 2021; Dewy, 2022; dan Fajarsari & Dini, 2022), maka penelitian ini dilakukan untuk meyakinkan bahwa dengan diterapkannya pengendalian internal pada perusahaan di bidang SPBU dapat mendukung perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasional yang efektif dan efisien agar dapat mencapai tujuan perusahaan. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu yaitu pada objek penelitian dan fokus lingkup objek pengendalian, dimana pada penelitian terdahulu dilakukan evaluasi penerapan pada satu aktivitas atau siklus perusahaan, sedangkan dalam penelitian ini dilakukan evaluasi penerapan serta rekomendasi perbaikan atas sistem pengendalian internal mencakup keseluruhan siklus operasional yang ada pada perusahaan dengan menggunakan pendekatan kerangka COSO 2013 sebagai dasar penyusunan pertanyaan yang relevan dengan setiap komponen dalam masing-masing prinsip pengendalian internal.

Adapun tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui penerapan sistem pengendalian internal SPBU PT. Marka Sakti yang berjalan saat ini dan mengevaluasi penerapan sistem pengendalian internal tersebut berdasarkan COSO *Integrated Framework*. Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi untuk perbaikan sistem pengendalian internal yang sesuai dengan kerangka COSO sehingga perusahaan yang menjadi objek penelitian dapat mencapai tujuan perusahaan dengan lebih efektif.

TINJAUAN TEORITIS

Sistem Pengendalian Internal Berdasarkan COSO *Intergrated Framework*

COSO mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dari entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai, sebagai jaminan dalam pencapaian tujuan perusahaan, baik dalam aktivitas operasi, pelaporan, maupun kepatuhan perusahaan (COSO, 2013). Menurut kerangka COSO 2013, pengendalian internal dibedakan menjadi lima komponen yang saling berkaitan, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan (COSO, 2013). Adapun komponen dan prinsip tersebut adalah sebagai berikut:

1. Komponen Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

COSO mendefinisikan lingkungan pengendalian sebagai seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk penerapan pengendalian internal di seluruh organisasi. Lingkungan pengendalian memiliki lima prinsip (COSO, 2013), yaitu:

- a. Integritas dan nilai etika organisasi.
- b. Parameter atau alat ukur pelaksanaan tugas dan tanggung jawab direksi dalam pengelolaan perusahaan.
- c. Struktur organisasi, tugas-tugas, wewenang, dan tanggung jawab.
- d. Kegiatan atau proses dalam merekrut, mengembangkan, dan mempertahankan personel yang kompeten.
- e. Ketegasan dalam pengukuran kinerja, insentif, dan penghargaan.

2. Komponen Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Penilaian risiko membentuk dasar untuk menentukan bagaimana risiko akan dikelola (COSO, 2013). Risiko didefinisikan COSO sebagai kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan dapat mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi. (COSO, 2013) menyebutkan bahwa penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan interaktif dalam mengidentifikasi dan menilai risiko. Dalam kerangka COSO (COSO, 2013), penilaian risiko terdiri dari empat prinsip yang mendukung penilaian risiko, yaitu:

- a. Tujuan perusahaan yang spesifik dengan kejelasan yang cukup dan memadai.
- b. Mengidentifikasi dan menganalisa risiko sebagai dasar dalam menentukan bagaimana risiko akan dikendalikan.
- c. Mendeteksi dan menilai risiko yang memiliki potensi kecurangan.
- d. Mengidentifikasi dan menganalisa perubahan atau perbaikan yang berdampak secara signifikan pada pengendalian internal perusahaan.

3. Komponen Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian adalah segala kebijakan dan prosedur pengendalian yang ditetapkan oleh manajemen untuk memastikan bahwa perusahaan sudah menjalankan kebijakan manajemen, mengantisipasi risiko (COSO, 2013). Menurut (COSO, 2013), aktivitas pengendalian dilakukan pada setiap tingkat perusahaan, berbagai tahap proses usaha, dan lingkungan teknologi. Aktivitas pengendalian menurut COSO terdiri dari beberapa elemen komponen, yaitu:

- a. Perusahaan memilih, menentukan, dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang dapat menunjang upaya penanganan risiko.
- b. Perusahaan memilih, menentukan, dan mengembangkan aktivitas pengendalian atas teknologi informasi yang akan digunakan dalam pencapaian tujuan perusahaan.
- c. Perusahaan melakukan aktivitas pengendalian melalui kebijakan-kebijakan yang ditetapkan dan prosedur-prosedur tindakan.

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

COSO menyebutkan bahwa informasi diperoleh atau dihasilkan oleh manajemen baik dari sumber internal maupun eksternal yang bertujuan untuk mendukung komponen pengendalian internal (COSO, 2013). Menurut COSO, komunikasi berdasarkan sumber internal dan eksternal digunakan untuk

menyebarkan informasi penting ke seluruh lingkungan perusahaan baik internal maupun eksternal. Komunikasi internal atas informasi di seluruh bagian perusahaan juga memungkinkan manajemen untuk mencerminkan kepada setiap personel bahwa kegiatan pengendalian harus dijalani dengan serius (Schandl & Foster, 2019). Dalam komponen informasi dan komunikasi, COSO menjelaskan bahwa terdapat tiga prinsip dalam organisasi yang mendukung komponen tersebut (COSO, 2013), yaitu:

- a. Perusahaan menggunakan, mengolah, dan menghasilkan informasi yang relevan untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
- b. Perusahaan mengomunikasikan informasi secara internal untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
- c. Perusahaan melakukan komunikasi dengan pihak eksternal dan menginformasikan hal-hal tertentu untuk menunjang fungsi pengendalian internal.

5. Komponen Pemantauan (*Monitoring*)

Komponen pemantauan adalah sebagai suatu proses penilaian manajemen atas keandalan pengendalian internal yang dibagi menjadi dua aktivitas evaluasi, yaitu evaluasi yang sedang berlangsung dan evaluasi terpisah (COSO, 2013). Evaluasi yang sedang berlangsung atau evaluasi berkelanjutan dibentuk dan dilakukan dalam aktivitas bisnis di setiap tingkat perusahaan (COSO, 2013). Evaluasi terpisah adalah evaluasi yang dilakukan secara berkala terhadap efektivitas rancangan dan operasi dari struktur pengendalian internal untuk menentukan apakah aktivitas operasi perusahaan berlangsung sesuai yang dikehendaki (COSO, 2013). COSO menyebutkan bahwa dalam aktivitas pemantauan terdapat dua prinsip (COSO, 2013), yaitu:

- a. Perusahaan menghendaki evaluasi berkelanjutan dan evaluasi terpisah untuk memastikan berfungsinya pengendalian internal perusahaan sesuai yang diinginkan.
- b. Perusahaan mengevaluasi dan mengomunikasikan kepada seluruh bagian perusahaan apakah pengendalian internal sudah berfungsi sesuai yang diharapkan.

Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Berdasarkan COSO pada Perusahaan

(Widnyani dkk., 2017) menjelaskan bahwa penerapan pengendalian internal pada siklus persediaan bahan bakar minyak SPBU PT. Mertha Sanjiwani sudah menerapkan unsur-unsur dari komponen pengendalian intern berdasarkan COSO secara efektif, namun pengendalian internal perusahaan belum sepenuhnya sesuai dengan lima komponen pengendalian internal berdasarkan COSO, yaitu karena pelimpahan wewenang dan tanggung jawab, serta sistem informasi yang belum terkomputerisasi dengan baik. (Widnyani et al., 2017) juga berpendapat bahwa dengan menyesuaikan pengendalian internal menggunakan COSO dapat mencegah kehilangan persediaan, mencegah terjadinya kecurangan/penyelewengan karyawan dan meminimalisir terjadinya *losses* di SPBU PT. Mertha Sanjiwani. Sejalan dengan (Dewy, 2022), perusahaan perlu memisahkan tugas dan tanggung jawab karyawan agar pengendalian internal dapat berjalan lebih efektif.

Selanjutnya hasil evaluasi implementasi pengendalian internal berbasis COSO pada PT. Moy Veronika ditemukan bahwa pengendalian internal perusahaan tidak berjalan secara efektif dan efisien dikarenakan sistem pengendalian internal perusahaan belum memenuhi komponen pengendalian berbasis COSO (Rumamby et al., 2021). Sedangkan (Fajarsari & Dini, 2022) menunjukkan bahwa pengendalian internal yang diterapkan pada siklus penggajian CV XYZ belum efektif karena adanya ketidaksesuaian antara penerapan pengendalian internal di perusahaan dengan pengendalian internal menurut COSO.

(Fajar, 2018) menjelaskan terdapat kesesuaian penerapan pengendalian internal di Bank BRI dengan konsep yang ada pada COSO *Internal Control - Integrated Framework*, namun dalam pelaksanaannya masih terdapat prinsip yang belum dijalankan secara konsisten yaitu pada komponen lingkungan pengendalian internal masih ditemukan adanya kasus *fraud* yang melibatkan pihak internal perusahaan dan komponen aktivitas pemantauan serta masih banyak terdapat temuan Auditor eksternal yang belum terselesaikan (dalam pemantauan). Selanjutnya (Fajar, 2018) juga menjelaskan meskipun terdapat kesesuaian antara pengendalian internal Bank BRI dengan COSO, namun masih terdapat prinsip yang belum dijalankan secara konsisten, sehingga terdapat kasus *fraud* di perusahaan.

Penelitian berikutnya yang dilakukan oleh (Binanggal, 2016) didapatkan hasil yang menunjukkan bahwa PT. Tunas Dwipa Matra Cabang Manado telah mampu menerapkan sistem pengendalian internal piutang dengan baik meskipun terdapat beberapa penyesuaian dalam penerapan sistem tersebut secara langsung. Sejalan dengan (Samual & Kalangi, 2014), pengendalian intern untuk siklus persediaan barang dagangan pada SPBU Kolongan sudah menerapkan unsur-unsur pengendalian intern berdasarkan COSO, dengan efektif, namun demikian masih terdapat hal-hal yang masih harus diperbaiki, salah satunya yaitu SPBU Kolongan harus memiliki internal audit agar tercapai pengawasan yang efektif. (Siahaan & Muhidin, 2020) juga menunjukkan hasil penerapan pengendalian internal pada persediaan barang jadi di PT. Denso Manufacturing Indonesia berjalan secara baik dan efektif dan perusahaan telah memiliki struktur organisasi yang jelas dalam pemisahan fungsi dan tugas setiap bagian, dimana hal tersebut sesuai dengan prinsip dalam COSO.

Berdasarkan hasil dari penelitian-penelitian terdahulu di atas dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal berdasarkan kerangka COSO memiliki peran penting bagi perusahaan. Kelengkapan komponen COSO dalam penerapan pengendalian internal di sebuah perusahaan diperlukan untuk meningkatkan efektifitas dan efisiensi jalannya pengendalian internal perusahaan. Konsistensi dalam menerapkan pengendalian internal berdasarkan COSO juga diperlukan bagi perusahaan. Selain itu, (Amzali, 2014) menjelaskan bahwa dominasi pemilik pada perusahaan tidak dapat dihindari dalam pengendalian internal untuk perusahaan kecil. Hal ini membuat pengendalian internal suatu perusahaan tidak berjalan efektif dikarenakan pemahaman pemilik terkait pengendalian internal sangat terbatas. Artinya, pemilik perusahaan juga perlu memiliki pemahaman terkait pengendalian internal agar pengendalian internal perusahaan dapat berjalan efektif.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan teknik analisis deskriptif. Pendekatan kualitatif adalah suatu prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kalimat atau tulisan dan tidak berbentuk angka-angka (Sugiyono, 2017). Sumber data pada penelitian ini menggunakan data primer dan sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh peneliti langsung dari objek penelitian dan data sekunder adalah sumber yang memberikan atau menyediakan data secara tidak langsung seperti dokumen-dokumen dan catatan-catatan tertentu (Sugiyono, 2017).

Pengamatan langsung pada objek penelitian dilakukan untuk memperoleh data primer dan menemukan temuan-temuan selama mengamati seluruh kegiatan operasional di SPBU PT. Marka Sakti berlangsung. Kegiatan wawancara dilakukan dengan mengajukan pertanyaan baik secara formal maupun informal yang bersifat terbuka dan spontan kepada narasumber yang berkaitan dengan pertanyaan yang diajukan. Wawancara dilakukan secara langsung dan catatan atas hasil wawancara tersebut kemudian diolah untuk keperluan analisis data. Adapun pihak internal perusahaan yang menjadi narasumber adalah Direktur Utama, Komisaris Utama, Pengawas Operasional, dan beberapa karyawan dari SPBU PT. Marka Sakti. Pengumpulan data sekunder dalam penelitian ini dilakukan dengan meninjau dokumen-dokumen, catatan-catatan, dan laporan-laporan perusahaan yang berkaitan dengan pengendalian internal SPBU PT. Marka Sakti. Analisis data dilakukan secara deskriptif menggunakan COSO *Integrated Framework* sebagai acuan teori setelah seluruh data yang diperoleh baik secara primer maupun sekunder sudah dirangkum dan ditafsir. Adapun komponen dan prinsip dari COSO *Integrated Framework* yang digunakan sebagai acuan dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1. COSO *Integrated Framework*

5 Komponen	17 Prinsip
Lingkungan Pengendalian	1. Menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika 2. Menjalankan tanggung jawab pengawasan 3. Menetapkan struktur, wewenang, dan tanggung jawab 4. Menunjukkan komitmen terhadap kompetensi 5. Menegakkan akuntabilitas.
Penilaian Risiko	6. Menentukan tujuan yang sesuai 7. Mengidentifikasi dan menganalisis risiko 8. Menilai risiko kecurangan
Aktivitas Pengendalian	9. Mengidentifikasi dan menganalisis perubahan signifikan 10. Memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian 11. Memilih dan mengembangkan pengendalian umum atas teknologi dan informasi
Informasi dan Komunikasi	12. Menyebarkan aktivitas pengendalian melalui kebijakan dan prosedur 13. Menggunakan informasi yang relevan 14. Berkomunikasi secara internal 15. Berkomunikasi secara eksternal
Aktivitas	16. Melakukan evaluasi berkelanjutan dan/atau terpisah

5 Komponen	17 Prinsip
Pemantauan	17. Mengevaluasi dan mengkomunikasikan kekurangan

(Sumber: (COSO, 2013))

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan Komponen Lingkungan Pengendalian

Berdasarkan hasil evaluasi penerapan prinsip integritas dan nilai etika pada SPBU PT. Marka Sakti, kelemahan yang ditemukan adalah masih adanya beberapa staf yang bersikap tidak mencerminkan etika, mengindikasikan lemahnya penyebaran dan penegasan komitmen terhadap integritas dan nilai etika di perusahaan kepada seluruh individu. Untuk menciptakan lingkungan pengendalian internal yang memadai maka diperlukan penegakan integritas dan nilai-nilai etika dalam menjalankan kegiatan operasional sehingga dapat mencapai tujuan perusahaan (Hayes dkk., 2017). Perusahaan dapat memperbaiki kelemahan tersebut dengan cara mengikat karyawan kepada kepatuhan kode etik menggunakan surat perjanjian atau kontrak yang didalamnya terdapat peraturan penerapan nilai-nilai etika perusahaan.

Berdasarkan hasil evaluasi pada penerapan prinsip kedua komponen lingkungan pengendalian, ditemukan kekurangan belum adanya yang secara khusus dapat ditugaskan sebagai pengawas internal. Artinya, perusahaan tidak memiliki auditor internal atau komite audit yang dapat berfungsi sebagai pengawas internal perusahaan. Pada penelitian (Amzali, 2014) disebutkan bahwa perusahaan dengan kepemilikan perseorangan dan dikategorikan *small business* tidak memerlukan adanya komite audit atau dewan komisaris. Menurut (COSO, 2013), evaluasi dan pengawasan internal perusahaan yang dikategorikan *small business* lebih baik dilakukan sendiri agar relevan dan efisien sesuai kebutuhan perusahaan. Maka dari itu, meskipun tidak memerlukan komite audit, didukung dengan penelitian (Samual & Kalangi, 2014), tetap disarankan bagi SPBU PT. Marka Sakti untuk merekrut seseorang atau tenaga ahli yang kompeten pada bidangnya sebagai auditor internal yang bersifat independen.

Hal yang sangat penting bagi sebuah perusahaan adalah pondasi dalam bentuk struktur perusahaan. Berdasarkan hasil evaluasi penerapan prinsip ketiga komponen lingkungan pengendalian, ditemukan kekurangan perusahaan yaitu belum adanya struktur perusahaan di masa kepemimpinan manajemen baru. Selain itu, kekurangan lainnya yang ditemukan adalah belum adanya dokumen pendukung terkait jabatan dan pemisahan tanggung jawab yang dapat menguatkan dan memfasilitasi pengendalian internal dalam rangka pencegahan terjadinya risiko penyalahgunaan jabatan. Kurangnya tenaga kerja juga mengakibatkan timbulnya perangkap tugas. Rangkap tugas yang terdapat di SPBU PT. Marka Sakti tersebut berpengaruh pada pencapaian tujuan atau sasaran perusahaan. Hal ini berbanding terbalik dengan hasil penelitian (Wahyu dkk., 2019) dimana dalam hasil penelitiannya disebutkan adanya perangkap tugas dan tidak berjalannya pemisahan tugas pada objek penelitiannya tidak memengaruhi pencapaian tujuan perusahaan. Maka dari itu SPBU PT. Marka Sakti memerlukan evaluasi dan

penyusunan ulang struktur perusahaan dan penyusunan standar prosedur operasional perusahaan.

Belum adanya program pelatihan *softskill* maupun *hardskill* yang dapat menunjang pengembangan kompetensi karyawan, merupakan kekurangan yang ditemukan dalam penerapan prinsip komitmen terhadap kompetensi. Pengadaan kegiatan pelatihan untuk menciptakan SDM perusahaan yang lebih kompeten sesuai dengan bidang-bidangnya dapat dilakukan perusahaan sebagai bentuk perbaikan atas kekurangan tersebut. Kekurangan lainnya yang ditemukan adalah SPBU PT. Marka Sakti belum melakukan evaluasi terpisah mengenai pekerjaan mana saja yang membutuhkan atau tidak membutuhkan supervisi sebagai bentuk pengamatan atas kompetensi inividu (COSO, 2013). Kurangnya kompetensi karyawan SPBU PT. Marka Sakti dapat berpengaruh pada efektifitas pengendalian internal, didukung dengan penelitian terdahulu (Amzali, 2014), dimana dalam penelitian tersebut dikatakan bahwa proses perekrutan karyawan yang tidak memperhatikan skill, dapat berpengaruh pada efektifitas pengendalian internal. Maka dari itu perusahaan disarankan untuk melakukan analisis dan menentukan pekerjaan mana saja yang membutuhkan atau tidaknya supervisi. Pada penerapan prinsip akuntabilitas, tidak ditemukan kekurangan dalam pelaksanaannya, baik itu berdasarkan hasil evaluasi wawancara maupun yang terlihat selama pengamatan lapangan.

Penerapan Komponen Penilaian Risiko

Secara keseluruhan perusahaan, pada prinsip penetapan tujuan, SPBU PT. Marka Sakti sebenarnya sudah menetapkan tujuan pelaporan keuangan, namun pada pelaksanaannya, penyusunan pelaporan keuangan di SPBU PT. Marka Sakti belum disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Padahal, penilaian risiko untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi analisis dan pengelolaan risiko suatu perusahaan yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (Dewy, 2022). Dalam menentukan tujuan pelaporan non keuangan dan kepatuhan, SPBU PT. Marka Sakti belum menentukan kedua tujuan tersebut.

Temuan kekurangan lainnya berdasarkan hasil evaluasi pada penerapan prinsip identifikasi dan analisis risiko adalah belum adanya penetapan rencana strategis atas pengendalian risiko-risiko yang belum atau pun yang sudah diidentifikasi. Maka dari itu, SPBU PT. Marka Sakti harus menetapkan tujuan pelaporan non keuangan dan tujuan kepatuhan agar pengendalian internal dapat terlaksana secara lebih efektif (COSO, 2013). Perusahaan perlu mengadakan kegiatan penyusunan dan penetapan rencana strategis atas pengendalian risiko agar proses pengambilan keputusan dalam menangani risiko dapat dilakukan dengan tepat dan efektif. Artinya perusahaan masih memerlukan penyesuaian pada penerapan pengendalian internalnya sebagaimana hal ini sejalan dengan penelitian (Binanggal, 2016). Dalam mengelompokkan jenis risiko dalam perusahaan, SPBU PT. Marka Sakti dapat membagi ke dalam tiga kelompok resiko, yaitu resiko strategis, resiko finansial, dan resiko informasi (Dewy, 2022).

Pada penerapan prinsip penilaian risiko kecurangan, ditemukan kekurangan berupa penyajian laporan keuangan yang dilakukan secara manual. Hal tersebut memiliki risiko salah saji material yang akan berdampak pada ketepatan penilaian risiko kecurangan (Hayadin, 2019). Pada penerapan prinsip identifikasi perubahan, belum ada kegiatan evaluasi terpisah yang dilakukan perusahaan secara khusus yang bertujuan untuk mengidentifikasi dan menganalisis perubahan signifikan yang berpengaruh pada perusahaan sebagai bahan penetapan rencana strategis penanganan risiko perubahan. Maka dari itu, SPBU PT. Marka Sakti memerlukan analisis mengenai tingkat risiko agar selanjutnya perusahaan dapat menentukan indikator tingkat risiko rendah, sedang, atau tinggi dari suatu perubahan signifikan. SPBU PT. Marka Sakti juga perlu menerapkan sistem akuntansi yang berlaku umum, agar pencatatan dan penyajian laporan keuangan dapat memenuhi prinsip akuntansi dan mendukung pelaksanaan pengendalian internal di perusahaan.

Penerapan Komponen Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian yang dikembangkan pada siklus pembelian dan pengeluaran kas SPBU PT. Marka Sakti salah satunya adalah dengan dilakukannya pengecekan dan penyesuaian jumlah minyak yang dibeli dengan kas yang dikeluarkan oleh Pengawas Operasional 1. Sebagaimana yang dijelaskan oleh ZA selaku Pengawas Operasional 1, yaitu:

“Proses pembelian minyak dimulai dari penyetoran uang kepada PT. Pertamina melalui bank yang ditentukan, kemudian pengisian form atau blanko yang berisi jumlah liter dan jenis minyak yang dipesan, jumlah uang yang disetor, dan bukti setoran. Pada tahap selanjutnya, pihak PT. Pertamina akan mengirimkan nomor order pembelian kepada SPBU PT. Marka Sakti melalui e-mail.

Pada siklus penjualan dan penerimaan kas, aktivitas pengendalian dilakukan oleh SA selaku Pengawas Operasional 2 dengan cara melakukan pemeriksaan jumlah kupon penjualan harian dengan jumlah kas yang sudah disetorkan operator kepada kasir. Hal ini dilakukan sebagai bentuk pengendalian agar terhindar dari risiko kecurangan pada bagian penjualan dan penerimaan kas. Artinya, SPBU PT. Marka Sakti sudah menerapkan prinsip pengembangan aktivitas pengendalian pada siklus penjualan dan penerimaan kas.

Gambar 1. Kupon Penjualan per Operator SPBU PT. Marka Sakti

SPBU 24.371.20 S. PENUH, KERINCI JAMBI JL. SUKARNO HATTA NO. 1 PLAYANG RAYA		
JENIS PRODUK	LITER	JUMLAH
PERTALITE	14.000.000	
SOLAR	2.346.380.5	
		16.346.380.5

SPBU 24.371.20 S. PENUH, KERINCI JAMBI JL. SUKARNO HATTA NO. 1 PLAYANG RAYA		
JENIS PRODUK	LITER	JUMLAH
PERTALITE	10.000	
SOLAR	13.000	
		20.000

Sumber: Data Diolah

Dalam mengendalikan persediaan, SPBU PT. Marka Sakti melakukan pemeriksaan secara berkala setiap satu minggu sekali. Hal ini diungkapkan oleh HS selaku Direktur Utama, sebagai berikut:

“Tidak hanya pemeriksaan jumlah liter persediaan minyak, keamanan penyimpanan minyak juga diperiksa secara rutin setiap satu minggu sekali. Selain itu, terdapat pembagian jadwal dan tugas untuk seluruh Operator dalam memantau kedatangan minyak.”

Gambar 2. Proses Pengisian Minyak pada Tangki Timbun



Sumber: Data Diolah

Adanya pengendalian fisik persediaan, dapat dikatakan bahwa SPBU PT. Marka Sakti sudah menjalankan aktivitas pengendalian pada siklus persediaannya sesuai dengan (COSO, 2013), meskipun PT. Marka Sakti belum memiliki struktur organisasi. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian (Siahaan & Muhidin, 2020) dimana pada penelitian tersebut, perusahaan masih memiliki kekurangan dalam pengendalian persediaan meskipun sudah memiliki struktur perusahaan dan pemisahan fungsi yang baik.

Pada siklus penggajian, aktivitas pengendalian yang dilakukan SPBU PT. Marka Sakti dicerminkan dari prosedur penerimaan gaji, dimana hal ini diungkapkan oleh JY, salah satu karyawan, bahwa mereka diwajibkan untuk menghitung jumlah uang tunai dan disesuaikan dengan jumlah yang tertulis pada slip gaji, kemudian mereka menandatangani slip gaji tersebut yang akan disimpan oleh bendahara. Dari pernyataan tersebut SPBU PT. Marka Sakti dapat dikatakan sudah melakukan aktivitas pengendalian dalam bentuk tindakan pencegahan melalui penetapan prosedur.

Pada pengendalian saldo kas, berdasarkan pernyataan Direktur Utama, pengendalian atas saldo kas tidak dilakukan dengan tahap dan prosedur yang sistematis serta terstruktur, sehingga dalam mengendalikan saldo kas, perusahaan belum memiliki dan menentukan strategi pengendalian atas pengendalian atas saldo kas. Pencatatan laba rugi juga masih dilakukan secara manual menggunakan buku catatan. Hal yang dapat dilakukan perusahaan dalam mengendalikan saldo kas adalah dengan cara memperbaiki prosedur pencatatan seluruh transaksi keuangan dengan mendigitalisasi catatan-catatan yang masih bersifat manual, agar selanjutnya pencatatan dapat dilakukan dengan perangkat komputer, sehingga pengendalian atas saldo kas dapat berjalan lebih efektif (Hayadin, 2019).

Artinya, SPBU PT. Marka Sakti sudah melakukan aktivitas pengendalian dengan memastikan bahwa seluruh staf sudah melaksanakan tugas sesuai dengan kebijakan dan prosedur perusahaan.

SPBU PT. Marka Sakti sudah melakukan pengendalian diwujudkan dengan penerapan kebijakan dan prosedur tertentu, serta sudah dipahami oleh seluruh karyawan meskipun kebijakan dan prosedur tersebut belum tercatat pada dokumen tertulis. Menurut COSO (2013), kebijakan tidak tertulis dapat efektif jika kebijakan tersebut merupakan praktik yang sudah berlangsung lama dan dipahami dengan baik, dan dalam organisasi yang lebih kecil di mana saluran komunikasi melibatkan lapisan manajemen yang terbatas dan interaksi yang erat dengan personel. Artinya, penerapan pengendalian dengan kebijakan dan prosedur yang dilakukan SPBU PT. Marka Sakti sudah sesuai dengan teori COSO.

Penerapan Komponen Sistem Informasi dan Komunikasi

Informasi dibutuhkan perusahaan untuk melakukan tanggung jawab pengendalian internal agar dapat mendukung pencapaian tujuan (Dewy, 2022). Berdasarkan hasil evaluasi penerapan prinsip penggunaan informasi yang relevan, terdapat kekurangan yang ditemukan, yaitu belum adanya sistem informasi akuntansi yang terstruktur sebagai alat pengambilan keputusan yang tepat. SPBU PT. Marka Sakti sebaiknya segera melakukan perancangan dan penyusunan sistem informasi akuntansi sesuai dengan standar yang berlaku umum.

Kekurangan lainnya yang ditemukan adalah seluruh aktivitas pelaporan keuangan (pencatatan, penyajian, dan pelaporan) masih cenderung dengan cara manual dan belum ada data laporan keuangan yang terkomputerisasi dan menggunakan sistem akuntansi yang berlaku umum. Padahal informasi akuntansi merupakan informasi paling berpengaruh dan relevan pada seluruh aktivitas perusahaan, terutama bertujuan untuk melakukan pengujian atas transaksi-transaksi (COSO, 2013).

Dalam mengatasi hal tersebut, perusahaan dapat melakukan perbaikan pada sistem pencatatan keuangan agar dapat terkomputerisasi dengan baik. Perusahaan bisa menggunakan perangkat lunak berbasis clouds seperti misalnya *Google Spreadsheet* agar pencatatan transaksi keuangan dapat mudah diakses dimanapun oleh pengguna yang terverifikasi dan diolah secara tepat, serta diharapkan dapat mengurangi risiko kehilangan dan kerusakan data. Perbaikan-perbaikan tersebut diharapkan dapat membantu perusahaan dalam melakukan komunikasi secara internal agar lebih komunikatif dan informatif. Sedangkan dalam berkomunikasi secara eksternal, perusahaan sudah menerapkan prinsip tersebut dengan baik.

Penerapan Komponen Aktivitas Pemantauan

Berdasarkan hasil evaluasi penerapan prinsip pelaksanaan evaluasi pada SPBU PT. Marka Sakti, ditemukan fakta bahwa belum adanya evaluasi berkelanjutan atas kinerja individu, aktivitas operasi, dan manajemen perusahaan. Maka dari itu, SPBU PT. Marka Sakti dapat menyusun rencana atau mengadakan kegiatan evaluasi terpisah dan/atau berkelanjutan atas pengendalian internal pada tiap-tiap bagian perusahaan. Selain itu, perusahaan dapat melakukan penetapan metode evaluasi

serta alat dan menentukan pendekatan yang digunakan sebagai instrumen evaluasi (Schandl & Foster, 2019).

Dari penerapan prinsip komunikasi atas hasil evaluasi, belum ada penetapan indikator-indikator yang tersusun sebagai panduan evaluasi atau alat evaluasi lainnya pada SPBU PT. Marka Sakti. Selain itu, perusahaan juga belum melakukan pembuatan laporan hasil penjualan yang disusun secara terstruktur dalam bentuk dokumen tertulis sebagai bahan untuk mendukung aktivitas pemantauan. Meskipun aktivitas pemantauan pada SPBU PT. Marka Sakti dapat dikatakan terlaksana, namun pada lapangan, kegiatan pemantauannya tidak terstruktur karena tidak ada dokumen tertulis mengenai prosedur pelaksanaan pemantauan sehingga pelaksanaan pengendalian internalnya masih belum efektif karena masih belum memenuhi komponen COSO. Hal ini sejalan dengan penelitian (Rumamby et al., 2021) yang menyebutkan bahwa pengendalian internal perusahaan tidak berjalan secara efektif dan efisien dikarenakan sistem pengendalian internal perusahaan belum memenuhi komponen pengendalian berbasis COSO. Berdasarkan kekurangan-kekurangan tersebut, SPBU PT. Marka Sakti dapat melakukan perbaikan dengan cara perancangan dan penyusunan dokumen tertulis yang berisi kebijakan dan prosedur manual pelaksanaan aktivitas pemantauan.

PENUTUP

Hasil analisis dan evaluasi penerapan pengendalian internal SPBU PT. Marka Sakti berdasarkan *COSO Integrated Framework* memperlihatkan bahwa penerapan pengendalian internal yang diterapkan SPBU PT. Marka Sakti masih belum terstruktur dan tersusun secara formal sehingga penerapan pengendalian internal SPBU PT. Marka Sakti masih kurang efektif dan memerlukan perbaikan atas sistem pengendalian internalnya karena masih terdapat aspek-aspek yang belum memenuhi unsur komponen *COSO Integrated Framework*, yaitu pada komponen lingkungan pengendalian, SPBU PT. Marka Sakti belum memenuhi prinsip penetapan struktur karena belum adanya struktur organisasi, sedangkan pada prinsip lainnya SPBU PT. Marka Sakti sudah sesuai dengan *COSO Integrated Framework* meskipun masih ditemukan kelemahan pada penerapannya. Pada komponen penilaian risiko, SPBU PT. Marka Sakti belum menetapkan tujuan pelaporan sehingga prinsip penetapan tujuan belum sesuai dengan *COSO Integrated Framework*. Selain itu perusahaan juga belum memenuhi prinsip identifikasi dan penilaian risiko, penilaian risiko kecurangan, dan identifikasi perubahan signifikan. Pada komponen aktivitas pemantauan, SPBU PT. Marka Sakti belum melakukan evaluasi terpisah dan prinsip komunikasi atas hasil evaluasi masih belum sesuai dengan *COSO Integrated Framework*.

Sementara itu, pada komponen aktivitas pengendalian, SPBU PT. Marka Sakti menjalankan pengendalian dalam bentuk tindakan preventif yaitu pengembangan aktivitas pengendalian menggunakan kebijakan dan prosedur dimana hal ini sudah sesuai dengan *COSO Integrated Framework*. Pada komponen sistem informasi, penerapan pada SPBU PT. Marka Sakti juga sudah sesuai dengan *COSO Integrated Framework*. Meskipun terdapat kesesuaian dari kedua komponen tersebut, terdapat

saran perbaikan yang dapat dilakukan perusahaan agar pengendalian internal perusahaan dapat berjalan sesuai yang diharapkan.

Adapun implikasi dari penelitian ini adalah perbaikan yang dapat dilakukan oleh SPBU PT. Marka Sakti terkait pengendalian internal berdasarkan COSO *Integrated Framework* dimulai dari struktur organisasi dengan kejelasan garis otoritas dan tanggung jawab serta tingkat kompleksitas unsur perusahaan yang tidak terlalu rumit namun dapat mencakup seluruh lini manajemen. Selanjutnya perusahaan juga diharapkan dapat mengidentifikasi dan menilai seluruh risiko yang ada baik dari luar maupun dari dalam perusahaan yang dapat menjadi dasar dalam mengembangkan aktivitas pengendalian internal. Penelitian ini juga memberikan implikasi kepada perusahaan arti penting evaluasi dan perbaikan atas sistem pengendalian internal secara menyeluruh sehingga perusahaan dapat mengetahui kekurangan atau kelemahan yang dimiliki perusahaan sehingga dapat menetapkan rencana strategis.

Penelitian ini dapat dikembangkan lebih lanjut dengan membandingkan pengendalian internal yang dilakukan antara SPBU yang dikelola oleh pemerintah dengan SPBU yang dikelola oleh pihak swasta. Diharapkan pada kesempatan lain penelitian ini bisa dikembangkan dan dianalisis lebih dalam karena penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal kelengkapan data yang dimiliki oleh perusahaan yang menjadi tempat penelitian dikarenakan pengelolaan SPBU di daerah yang masih bersifat kekeluargaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Amzali, M. (2014). Analisis Pengendalian Internal Atas Sediaan Berdasarkan COSO Small Business (2013) pada UD. Langgeng Jaya Surabaya. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya*, 3(1), 1-12.
- COSO. (2013a). COSO – Internal Control Integrated Framework. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 178. www.ic.coso.org
- COSO. (2013b). COSO internal control – Integrated Framework principles. COSO Internal Control – Integrated Framework Principles, 2013. <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>
- COSO. (2013c). Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public companies. In COSO (Ed.), *Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public companies (IV)*. COSO. <https://doi.org/10.1017/cbo9781107294288.009>
- Dewy, S. (2022). Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Penerimaan Kas Dan Pengeluaran Kas Pada Badan Usahamilik Desa (Bumdes) Bima Jaya Desa Geringgong Jaya Kabupaten Kuantan Singingi. *Juhanperak*, 3, 1434-1450.
- Fajar, I. (2018). Evaluasi Penerapan Sistem Pengendalian Internal BRI Dengan COSO Framework. *Jurnal Ekonomi, Bisnis, Dan Akuntansi (JEBA)*, 20, 04.
- Fajarsari, I., & Dini, M. (2022). Analisis Pengendalian Internal Sistem Penggajian Menggunakan Pendekatan Coso Pada CV XYZ. *Jurnal Akuntansi & Bisnis (JAB)*, 8(01), 1-9.
- Hamel, G. (2013). Evaluasi Sistem Pengendalian Intern Terhadap Piutang Pada PT.

- Nusantara Surya Sakti. *Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 1(3), 274–281.
- Hayadin, R. (2019). Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Atas Siklus Pengeluaran Kas Pada Badan Usaha Milik Daerah (Studi Pada PDAM Tirta Manakarra Kabupaten Mamuju). *Journal of Economic, Public, and Accounting (JEPA)*, 1(2), 82–97. <https://doi.org/10.31605/jepa.v1i2.304>
- Hayes, R., Wallage, P., & Gortmaker, H. (2017). *Prinsip-Prinsip Pengauditan* (3rd ed.). Salemba Empat.
- Laoli, N. (2019). Ini tantangan proyek pembangunan SPBU di kawasan 3T. <https://industri.kontan.co.id/news/ini-tantangan-proyek-pembangunan-spbu-di-kawasan-3t>
- Manurung, E., & Apriani, F. (2019). Evaluasi Pengendalian Intern Pada Siklus Penggajian Dan Kepegawaian Untuk Menentukan Risiko Fraud (Studi Kasus PT. World Yamatex Spinning Mills). *Bina Ekonomi Majalah Ilmiah Fakultas Ekonomi Unpar*, 9–25.
- Nova Sumual, L. K. (2014). Nova Sumual , L . Kalangi . Evaluasi Pengendalian Intern ... PADA SPBU KOLONGAN Oleh : Fakultas Ekonomi dan Bisnis , Jurusan Akuntansi Universitas Sam Ratulangi Manado Sistem Pengendalian internal diperlukan sebagai alat bantu dalam rangka mengawasi operasi. *Emba*, 2(3), 22–29.
- Ramadhani, S. D. (2022). Evaluasi Sistem Informasi Akuntansi Penjualan Dan Penerimaan Kas Untuk Meningkatkan Pengendalian Intern Pada CV. Indospice Manado. *Jurnal LPPM Bidang EkoSosBudKum*, 6(1), 5–7.
- Rumamby, W. P., Kalangi, L., Suwetja, I. G., PT., P., & Veronika, (2021). Evaluasi Implementasi Pengendalian Internal Berbasis Coso Pada PT. Moy Veronika. 9(2), 261–268.
- Schandl, A., & Foster, P. L. (2019). *COSO Internal Control - Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Industry*. COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, January, 5. <https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>
- Siahaan, M., & Muhidin, A. T. (2020). Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Persediaan Barang Jadi Pada PT. Denso Manufacturing Indonesia. *INOBI: Jurnal Inovasi Bisnis Dan Manajemen Indonesia*, 3(4), 558–568. <https://doi.org/10.31842/journalinobis.v3i4.159>
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta.
- Virji Binanggal, C. (2016). Analisis Sistem Pengendalian Internal Piutang Pada PT. . Tunas Dwipa Matra Cabang Manado the Internal Controlling Analysis of Account Receivables At PT. . Tunas Dwipa Matra. *Jurnal EMBA*, 4(3), 147–155.
- Wahyu, Marliyati, & Nyoman, I. (2019). Implementasi Sistem Pengendalian Internal Pada Perusahaan Jasa. *Jurnal Aktual Akuntansi Keuangan Bisnis Terapan (AKUNBISNIS)*, 2(2), 110. <https://doi.org/10.32497/akunbisnis.v2i2.1658>
- Widnyani, N. K., Dewi, P., & Sujana, E. (2017). Evaluasi Pengendalian Internal Berdasarkan Coso Untuk Siklus Persediaan Bahan Bakar Minyak Pada PT.Mertha Sanjiwani. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 8(2).

