

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengendalian Internal

1. Pengertian Pengendalian Internal

Secara luas pengendalian intern menurut Theodorus M. Tuanakotta (1997;94) dapat didefinisikan sebagai berikut:

“Pengendalian intern meliputi rencana organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaannya, menguji ketepatan dan sampai berapa jauh data akuntansi dapat dipercaya, menggalak efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan pimpinan yang telah cigariskan.”

Dalam buku *Auditing* karangan Dan M. Guy, C. Wayne Alderman, dan Alan J. Winters (2002;226) menyatakan bahwa dalam SAS No. 55 mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut:

“Pengendalian intern (*Internal Control*) sebagai sebuah proses yang dihasilkan oleh dewan direksi entitas, manajemen dan personel lainnya, yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak dalam pencapaian tujuan kategori-kategori berikut: (i) Keandalan (reabilitas) laporan keuangan, (ii) Ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, dan (iii) Efektivitas dan efisiensi operasi.”

Definisi pengendalian intern menurut COSO lebih luas daripada beberapa definisi yang tradisional yang menekankan hanya pengendalian pelaporan keuangan. COSO dalam Wiliam C. Boyton, Raymond N. Johnson, dan Walter G. Kell (2003;373) mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut:

“Internal Control: a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- a. Reliability of financial reporting.*
- b. Compliance with applicable laws and regulations.*
- c. Effectiveness and efficiency of operation”.*

Laporan COSO dalam *Modern Auditing* karangan William C. Boyton, Raymond N. Johnson, dan Walter G. Kell (2003;373) juga menekankan bahwa konsep fundamental (*fundamental concept*) dinyatakan dalam definisi berikut:

- a. Pengendalian intern merupakan suatu proses. Ini berarti alat untuk mencapai suatu akhir, bukan akhir itu sendiri. Pengendalian intern terdiri dari serangkaian tindakan yang meresap dan terintegrasi dengan, tidak ditambahkan ke dalam, infrastruktur suatu entitas.
- b. Pengendalian intern dijalankan oleh orang. Pengendalian intern bukan hanya suatu manual kebijakan dan formulir-formulir, tetapi orang pada berbagai tingkatan organisasi, termasuk dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya.
- c. Pengendalian intern dapat diharapkan untuk menyediakan hanya keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak, kepada manajemen dan dewan direksi suatu entitas karena keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern dan perlunya untuk mempertimbangkan biaya dan manfaat relatif dari pengadaan pengendalian.
- d. Pengendalian intern diarahkan pada pencapaian tujuan dalam kategori yang saling tumpang tindih dari pelaporan keuangan, kepatuhan, dan operasi.

Pengendalian akuntansi meliputi rencana organisasi serta prosedur-prosedur dan catatan-catatan yang berhubungan dengan pengamatan harta kekayaan perusahaan dan dapat dipercayanya catatan-catatan keuangan dan karenanya disusun sedemikian rupa untuk meyakinkan bahwa:

- a. Transaksi-transaksi dilaksanakan sesuai dengan persetujuan atau wewenang pimpinan, baik yang bersifat umum maupun khusus.
- b. Transaksi-transaksi dicatat sedemikian rupa sehingga (i) memungkinkan dibuatnya ikhtisar-ikhtisar keuangan yang sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi atau kriteria lain yang sesuai dengan tujuan ikhtisar-ikhtisar tersebut dan (ii) menekankan pertanggungjawaban atas harta perusahaan.
- c. Penugasan atas harta perusahaan diberikan hanya dengan persetujuan atau wewenang pimpinan.
- d. Jumlah aktiva/harta perusahaan seperti yang tercantum dalam catatan perusahaan dicocokkan dengan aktiva/harta yang ada pada waktu yang tepat dan tindakan yang sewajarnya diambil jika terjadi perbedaan.

2. Tujuan Pengendalian Internal

Ada empat macam tujuan pengendalian intern menurut Anies S.M. Basalamah,(2003;135) yang harus terpenuhi untuk mencegah setiap kesalahan di dalam setiap buku harian dan catatan adalah sebagai berikut:

- a. Menjaga aktivitas organisasi yang bersangkutan.

- b. Menguji keakuratan dan keandalan data akuntansi
- c. Mendukung efisiensi operasional
- d. Mendorong dipatuhinya kebijakan-kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

Dari rencana organisasi, metode dan alat-alat pengukuran lainnya tersebut, pengendalian intern yang utama meliputi hal-hal sebagai berikut:

- a. Adanya pemisahan tugas yang memadai
- b. Adanya dokumentasi dan catatan yang memadai
- c. Adanya otorisasi yang memadai dari manajemen.
- d. Adanya pengendalian yang memadai atas aktiva dan catatan-catatan.
- e. Adanya penilaian yang independent terhadap kinerja para pegawai.
- f. Adanya pegawai yang kompeten.
- g. Adanya uraian tugas.
- h. Adanya struktur organisasi yang baik dengan garis wewenang tanggung jawab yang jelas.
- i. Adanya pengelolaan (manajemen) yang baik dengan tingkat integritas yang tinggi.

3. Komponen-komponen Pengendalian internal

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik tahun 2001,seksi 319 paragraf 07, struktur pengendalian ini dibagi menjadi lima unsur yaitu sebagai berikut:

a. Lingkungan pengendalian (*control environment*)

Lingkungan pengendalian mencakup seluruh tindakan, kebijakan dan prosedur yang merefleksikan atau menggambarkan seluruh sikap dari manajemen, direktur dan pemilik satuan usaha tentang pengendalian intern yang dapat menimbulkan kesadaran bagi para anggota organisasi tersebut mengenai pentingnya pengendalian semacam itu bagi satuan usaha yang bersangkutan.

Struktur pengendalian intern menurut IAI, sebagaimana menurut COSO *Report*, mencakup beberapa sub komponen yang terdiri dari unsur-unsur sebagai berikut:

- 1) Integritas dan nilai-nilai etis yang harus dimiliki oleh seluruh anggota organisasi.
- 2) Pertimbangan pada keahlian yang dibutuhkan untuk melaksanakan pekerjaan.
- 3) Partisipasi Dewan Direksi dan Komisi Audit.
- 4) Falsafah dan gaya kepemimpinan (gaya bekerja) dari manajemen.
- 5) Struktur organisasi
- 6) Penetapan otorisasi dan tanggung jawab sehingga setiap pegawai dapat mengetahui siapa yang berwenang dan bertanggung jawab mengenai aktivitas dalam organisasi yang bersangkutan.
- 7) Kebijakan dan praktik-praktik mengenai sumber daya manusia.

b. Penaksiran risiko (*risk assessment*)

Untuk tujuan pelaporan keuangan, akses terhadap risiko menunjukkan mengenai identifikasi, analisis dan pengelolaan risiko perusahaan yang berkaitan dengan pembuatan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Penaksiran risiko manajemen harus mencakup pertimbangan khusus terhadap risiko yang dapat timbul dari perubahan keadaan, seperti:

- 1) Bidang baru bisnis atau transaksi yang memerlukan prosedur akuntansi yang belum pernah dikenal.
- 2) Perubahan standar akuntansi
- 3) Hukum dan peraturan baru.
- 4) Perubahan yang berkaitan dengan revisi sistem dan teknologi baru yang digunakan untuk pengolahan informasi.
- 5) Pertumbuhan pesat entitas yang menuntut perubahan fungsi pengolahan dan pelaporan informasi dan personel yang terlibat di dalam fungsi tersebut.

c. Aktivitas pengendalian (*control activity*)

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur tambahan selain dari empat komponen lainnya yang dimaksudkan untuk membantu memberikan jaminan bahwa tindakan-tindakan yang harus dilakukan benar-benar telah dilaksanakan dalam mencapai tujuan organisasi yang bersangkutan.

Sebagaimana komponen prosedur pengendalian dalam kategori struktur pengendalian intern menurut IAI yang juga merupakan prosedur pengendalian tambahan, aktivitas pengendalian ini dapat berbentuk apa saja, akan tetapi biasanya berkaitan dengan salah satu dari lima kategori umum berikut ini:

- 1) Otorisasi yang memadai atas transaksi dan kegiatan.
- 2) Adanya pemisahan tugas yang memadai.
- 3) Adanya dokumentasi dan pencatatan yang memadai.
- 4) Adanya pengendalian yang memadai atas akses dan penggunaan aktiva perusahaan dan catatan.
- 5) Adanya pengecekan atas kinerja yang dilakukan secara independent.

d. Informasi dan komunikasi (*communication and information*)

Tujuan dari sistem informasi dan pelaporan akuntansi dari suatu usaha adalah untuk “mengidentifikasi, menggabungkan, mengklarifikasikan, menganalisis, mencatat dan melaporkan transaksi satuan usaha yang bersangkutan serta untuk mempertahankan akuntabilitas aktiva dan kewajiban yang terkait”.

Agar sistem informasi ini menjadi efektif maka sistem informasi tersebut harus:

- 1) Mengidentifikasi dan mencatat transaksi-transaksi yang valid saja.
- 2) Mengidentifikasi dan mencatat seluruh transaksi yang valid tersebut.

- 3) Memberikan jaminan bahwa aktiva dan kewajiban yang sudah dicatat adalah dari hasil transaksi yang menyebabkan timbulnya hak atau kewajiban perusahaan.
- 4) Mengukur nilai transaksi sedemikian rupa sehingga memungkinkan untuk mencatat nilai moneter transaksi tersebut secara memadai dalam laporan keuangan.
- 5) Mencakup rincian semua transaksi secara memadai sehingga memungkinkan untuk disajikan di dalam laporan keuangan, termasuk klasifikasi yang memadai dan pengungkapan yang perlu disajikan di dalam laporan keuangan.

e. Pemantauan (*Monitoring*)

Pemantauan adalah proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan dilaksanakan oleh personel yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian, pada waktu yang tepat, untuk menentukan apakah pengendalian intern beroperasi sebagaimana yang diharapkan, dan untuk menentukan apakah pengendalian intern tersebut telah memerlukan perubahan karena terjadinya perubahan keadaan.

Kegiatan pemantauan berkaitan dengan penilaian atas kualitas kinerja struktur pengendalian intern yang dilakukan oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian yang sudah ditetapkan tersebut memang benar-benar dilaksanakan sesuai dengan tujuannya semula serta untuk menentukan bahwa

pengendalian tersebut memang benar-benar perlu diperbaiki agar sesuai dengan kondisi yang ada.

Dalam buku *Auditing* karangan Arens dan Loebbecke (2000;270) mengikhtisarkan komponen-komponen pengendalian intern sebagai berikut:



Komponen	Deskripsi dari Komponen	Pembagian lebih lanjut (jika bisa)
Lingkungan Pengendalian	Tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan sikap manajemen puncak, harmonis, dan pemilik satu entitas mengenai pengendalian dan arti pentingnya.	Sub komponen dari lingkungan pengendalian: a. Integritas dan nilai-nilai etika b. Komitmen terhadap kompetensi c. Falsafah manajemen dan gaya operasi d. Struktur organisasi e. Dewan komisaris atau komite audit f. Pelimpahan wewenang dan tanggung jawab g. Kebijakan dan praktek kepegawaian
Penetapan risiko oleh manajemen	Identifikasi dan analisis oleh manajemen atas risiko yang relevan terhadap penyetapan laporan keuangan agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.	Asersi manajemen yang harus dipenuhi: a. Eksistensi atau keterjadian b. Kelengkapan c. Penilaian atau alokasi d. Hak dan kewajiban e. Pengujian dan pengharapan
Sistem komunikasi dan informasi akuntansi	Metode yang dipakai mengidentifikasi, menggabungkan, mengklasifikasikan, mencatat, dan melaporkan transaksi satu entitas untuk menjamin akuntabilitas untuk aktiva yang terkait	Tujuan audit berkait transaksi yang harus dipenuhi: a. Eksistensi b. Kelengkapan c. Akurasi d. Klasifikasi e. Tepat waktu f. Posting dan pengiktisaran
Aktifitas pengendalian	Kebijakan dan prosedur yang ditetapkan manajemen untuk memenuhi tujuannya untuk pelaporan keuangan	Kategori-kategori aktifitas pengendalian: a. Pemisahan tugas yang cukup b. Otorisasi yang pantas atas transaksi dan aktifitas c. Dokumen dan catatan yang memadai d. Pengendalian fisik atas aktiva dan catatan e. Pengecekan independent atas pelaksanaan
Pemantauan	Penilaian efektifitas rancangan operasi struktur pengendalian intern secara periodic dan terus menerus oleh manajemen untuk melihat apakah manajemen telah dilaksanakan dengan semestinya dan telah diperbaiki sesuai dengan keadaan	Tidak bisa diterapkan

Sumber: Arens dan Loebbecke (2000:270)

2.2. Pengakuan Pendapatan

1. Pengertian Pendapatan

Pendapatan merupakan unsur penting bagi kesinambungan perusahaan yang bermotivasi untuk mengharapkan laba dalam operasi kegiatannya, karena besar kecilnya laba yang diperoleh perusahaan ditentukan oleh besar kecilnya pendapatan dan beban yang terjadi dalam perusahaan.

Definisi pendapatan menurut Eldon S. Hendriksen dan Michael F. Van Breda (2000;374) sebagai berikut:

“Pendapatan dapat didefinisikan secara umum sebagai hasil dari suatu perusahaan. Hal itu biasanya diukur dalam satuan harga pertukaran yang berlaku. Pendapatan harus diakui setelah kejadian penting atau setelah proses penjualan pada dasarnya telah diselesaikan. Dalam praktik, ini biasanya berarti pendapatan diakui pada saat penjualan. Keuntungan dibedakan dari pendapatan dan beban karena lebih perifer dari kegiatan utama perusahaan itu.”

Banyak pihak yang berusaha untuk memberikan definisi mengenai pendapatan.

Dalam Pernyataan Standar Akutansi Keuangan no 23 paragraf 02 mendefinisikan pendapatan sebagai berikut:

“Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal”

Pendapatan hanya terdiri dari arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang diterima oleh perusahaan untuk dirinya sendiri. Jumlah yang ditagih atas nama pihak ketiga seperti pajak pertambahan nilai bukan merupakan manfaat ekonomi yang mengalir ke perusahaan dan tidak mengakibatkan kenaikan ekuitas perusahaan, dan

arena itu bukan merupakan pendapatan. Yang merupakan pendapatan hanyalah komisi yang diterima dari kejadian transaksi yang bersifat prinsipal.

2. Jenis Pengakuan Pendapatan

Pengakuan pendapatan merupakan salah satu masalah yang paling sulit dan mendesak yang dihadapi profesi akuntansi. Berikut ini merupakan jenis-jenis pengakuan pendapatan menurut Donald. E. Kieso (1995:19):

a. Pengakuan pendapatan pada saat penjualan (penyerahan)

Untuk mengakui pendapatan biasanya dipenuhi pada saat produk atau barang dagang diserahkan atau jasa-jasa diberikan kepada para pelanggan. Dan, pendapatan dari aktivitas pabrik serta penjualan biasanya diakui pada saat penjualan.

b. Pengakuan pendapatan sebelum penyerahan.

Kebanyakan, pengakuan pada saat penjualan digunakan karena banyak ketidakpastian yang ditiadakan berkenaan dengan proses perolehan dan harga tukar diketahui. Akan tetapi, dalam situasi-situasi tertentu pendapatan diakui sebelum penyelesaian dan penyerahan.

Dua metode akuntansi yang jelas berbeda untuk kontrak-kontrak pembangunan jangka panjang yang dikenal oleh profesi akuntansi adalah:

1) Metode persentase penyelesaian.

Pendapatan dan laba kotor diakui pada setiap periode didasarkan atas kemajuan dalam pembangunan ditambah laba kotor yang diperoleh diakumulasikan ke dalam perkiraan persediaan (bangunan dalam pelaksanaan) dan kemajuan penagihan diakumulasikan dalam perkiraan lawan persediaan (penagihan atas bangunan dalam pelaksanaan).

Profesi mensyaratkan bahwa metode persentase penyelesaian harus digunakan bila taksiran kemajuan penyelesaian, pendapatan dan biaya-biaya layak untuk dipercaya, serta adanya syarat-syarat berikut:

- a) Kontrak itu secara jelas merinci hak yang dapat dilaksanakan berkenaan dengan barang-barang dan jasa-jasa yang diberikan dan diterima oleh orang-orang, pertimbangan untuk pertukaran, serta bentuk dan jenis penyelesaiannya.
- b) Pembeli dapat diharapkan untuk memenuhi kewajibannya sesuai dengan kontrak.
- c) Kontraktor dapat diharapkan untuk melakukan kewajiban kontraknya.

Berbagai metode digunakan dalam praktek untuk menentukan tingkat kemajuan penyelesaian (*the extent of progress toward completion*) yang paling umum adalah metode biaya-ke-biaya (*cost-to-cost method*), metode usaha yang dicurahkan (*effort expended method*) serta metode unit-unit prestasi kerja (*unit of work performed method*). Tujuan dari masing-masing metode

tersebut adalah untuk mengukur tingkat kemajuan dari segi biaya-biaya, unit-unit dan nilai tambah. Berbagai ukuran (biaya-biaya yang dikeluarkan, jam kerja pekerja, ton-ton yang diproduksi, tingkat-tingkat bangunan yang diselesaikan, dan sebagainya) diidentifikasi dan diklasifikasikan sebagai ukuran masukan dan ukuran keluaran (*input and output measure*).

Salah satu ukuran masukan yang lebih terkenal yang digunakan untuk menentukan kemajuan penyelesaian adalah metode biaya-ke-biaya (*cost-to-cost method*). Menurut metode biaya-ke-biaya ini, persentase penyelesaian diukur dengan membandingkan biaya-biaya yang sudah dikeluarkan dengan taksiran jumlah seluruh biaya untuk menyelesaikan suatu kontrak seperti yang ditunjukkan dalam rumus berikut:

$$\frac{\text{Biaya-biaya yang dikeluarkan sampai akhir periode berjalan}}{\text{Taksiran jumlah biaya yang terbaru (Percent complete)}} = \text{Persentase penyelesaian}$$

Persentase yang diperoleh dari perbandingan biaya-biaya yang dikeluarkan terhadap taksiran jumlah seluruh biaya, diterapkan pada jumlah seluruh pendapatan atau taksiran seluruh laba kotor dalam kontrak, untuk mendapatkan jumlah pendapatan atau jumlah laba kotor yang diakui sampai sekarang. Jumlah pendapatan dan laba kotor yang diakui setiap tahun dihitung dengan rumus sebagai berikut:

Biaya-biaya yang dikeluarkan sampai saat sekarang	x	Jumlah taksiran seluruh	Jumlah pendapatan (atau laba kotor)	Pendapatan periode berjalan
Taksiran seluruh biaya		pendapatan	yang diakui pada periode sebelumnya	(atau laba kotor)

2) Metode kontrak selesai.

Pendapatan dan laba kotor diakui hanya pada waktu kontrak diselesaikan. Biaya-biaya pembangunan diakumulasikan ke dalam perkiraan persediaan (bangunan dalam pelaksanaan) dan kemajuan penagihan diakumulasikan dalam perkiraan lawan persediaan (penagihan atas bangunan dalam pelaksanaan).

Metode kontrak selesai dapat digunakan hanya (i) Jika kesatuannya mempunyai kontrak-kontrak jangka pendek, atau (ii) Jika syarat-syarat untuk pemakaian metode persentase penyelesaian merupakan suatu metode yang lebih baik dan bahwa metode kontrak selesai dapat digunakan bila metode persentase penyelesaian tidak layak.

Metode kontrak selesai, pendapatan dan laba kotor diakui hanya pada saat terjadi penjualan, artinya pada saat kontrak selesai. Biaya-biaya kontrak jangka panjang dalam pelaksanaan penagihan lancar diakumulasikan, tetapi tidak ada pembebanan sementara atau kredit ke perkiraan perhitungan rugi laba untuk pendapatan, biaya-biaya dan laba kotor.

Keuntungan utama dari metode kontrak selesai adalah bahwa pelaporan pendapatan didasarkan pada hasil akhir bukan pada taksiran pekerjaan yang belum dilakukan. Kekurangannya yang utama adalah tidak mencerminkan prestasi kerja masa berjalan bila periode kontrak tersebut diperpanjang menjadi lebih dari satu periode akuntansi. Meskipun pelaksanaannya mungkin

tidak cukup seragam selama periode kontrak tersebut, namun pendapatan yang tidak dilaporkan sampai tahun penyelesaiannya menimbulkan penyimpangan dalam laba.

e. Pengakuan pendapatan sesudah penyerahan

Dalam berbagai kasus, penagihan harga penjualan tidak dapat dipastikan secara layak, dan pengakuan pendapatan ditangguhkan. Salah satu dari dua metode yang dipakai untuk menangguhkan pengakuan pendapatan sampai diterimanya kas adalah metode cicilan atau metode pemulihan kembali biaya.

d. Pengakuan pendapatan untuk transaksi penjualan khusus (*franchise* dan konsinyasi)

Dalam suatu konsinyasi, penjual potensial yaitu *consignor*, mengirimkan barang dagangan kepada pihak lain, yaitu *consignee*, yang kemudian bertindak sebagai agen bagi *consignor* untuk menjual barang-barang tersebut. Hak milik dari barang dagangan tersebut tetap dikuasai oleh *consignor* sampai suatu penjualan dilaksanakan, pada saat itu hak milik beralih kepada biaya-biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan berhak atas pembayaran kembali biaya-biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan perjanjian ini, dan *consignee* juga berhak atas komisi jika penjualan dilaksanakan dengan sukses.

Karena hak milik dari barang dagangan dikuasai oleh *consignor*, tetapi fisiknya dikuasai oleh *consignee*, maka *consignor* harus membuat catatan-catatan akuntansi khusus untuk tujuan pengendalian. Tidak ada pendapatan yang diakui sebelum dilakukan penjualan oleh *consignee*.

2.3. Audit Operasional

1. Pengertian Audit Operasional

Beberapa definisi audit operasional yang kemukakan oleh Amin Widjaja (2004;7) adalah sebagai berikut:

- a. Audit operasional merupakan suatu proses yang sistematis seperti dalam audit laporan keuangan, audit operasional mencakup serangkaian langkah atau prosedur yang terstruktur dan diorganisasi. Aspek ini mencakup perencanaan yang tepat, dan juga mendapatkan dan secara objektif menilai buku yang berkaitan dengan aktivitas yang diaudit.
- b. Penilaian operasi organisasi yang didasarkan pada suatu kriteria yang ditetapkan atau yang disetujui (*established atau agreed-upon criteria*). Dalam audit operasional, kriteria sering dinyatakan dalam standar kinerja (*performance standards*) yang ditetapkan manajemen. Namun dalam beberapa hal, standar-standar mungkin ditetapkan industri. Kriteria sering kurang jelas didefinisikan daripada kriteria yang digunakan dalam audit laporan keuangan. Audit operasional mengukur tingkat hubungan antara kinerja aktual dengan kriteria.

- c. Tujuan utama dari audit operasional adalah membantu manajemen dari organisasi yang diaudit untuk memperbaiki efektivitas, efisiensi dan ekonomis dari operasi. Dengan demikian, audit operasional memfokus pada masa yang akan datang, ini berlawanan langsung dengan audit laporan keuangan, yang mempunyai *focus histories*.
- d. Penerimaan yang tepat dari laporan audit operasional adalah manajemen atau individual yang meminta diadakannya audit. Kecuali jika audit diminta oleh pihak ketiga, pembagian laporan tetap dalam entitas. Dalam kebanyakan hal, dewan komisaris atau panitia audit menerima copy laporan audit operasional.
- e. Tidak seperti audit laporan keuangan, suatu audit operasional tidak berakhir dengan laporan atas temuan. Audit operasional memperluas dengan memberikan rekomendasi untuk perbaikan. Dalam kenyataannya, mengembangkan rekomendasi merupakan salah satu aspek yang paling menantang dari audit operasional.

Pengertian audit operasional menurut Sukrisno Agoes (2004:175) adalah sebagai berikut:

“Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasional suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasional tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis”

Sedangkan pengertian efektivitas, efisiensi dan ekonomis menurut Sukrisno Agoes (2004:182) adalah sebagai berikut:

“Efektifitas diartikan sebagai perbandingan masukan-keluaran dalam berbagai kegiatan sampai dengan pencapaian tujuan yang ditetapkan, baik di tinjau dari kuantitas (*volume*) hasil kerja, kualitas hasil kerja maupun batas waktu yang ditargetkan”

“Efisiensi diartikan sebagai bertindak untuk membuat pengorbanan yang paling tepat dibandingkan dengan hasil yang dikehendaki”

“Ekonomis diartikan sebagai cara penggunaan sumber daya (masukan) secara hati-hati dan bijak agar diperoleh biaya yang paling murah, tanpa merusak mutu”

2. Tujuan Audit Operasional

Menurut Sukrisno Agoes (2004:175) tujuan sari audit operasional adalah sebagai berikut:

- a. Untuk menilai kinerja (*performance*) dari manajemen dan berbagai fungsi dalam perusahaan.
- b. Untuk menilai apakah berbagai sumber daya (manusia, mesin, dana, harta lainnya) yang dimiliki perusahaan telah digunakan secara efisien dan ekonomis.
- c. Untuk menilai efektifitas perusahaan dalam mencapai tujuan (*objective*) yang telah ditetapkan oleh *top management*.
- d. Untuk dapat memberikan rekomendasi kepada *top management* untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam penerapan struktur pengendalian intern, sistem pengendalian manajemen, dan prosedur operasional perusahaan, dalam rangka meningkatkan efisiensi, keekonomisan dan efektifitas dari kegiatan operasi perusahaan.

Pendekatan audit yang biasa dilakukan dalam suatu manajemen audit adalah menilai efisiensi, efektifitas dan ekonomisan dari masing-masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan. Misalnya fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi produksi, fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi sumber daya manusia, fungsi akuntansi dan fungsi keuangan.

3. Tahapan dalam Pelaksanaan Manajemen Audit

Tahapan dalam manajemen audit menurut Sukrisno Agoes (2004:179), terdiri dari:

a. Survei pendahuluan (*preliminary Survey*)

Tujuan dari *preliminary survey* adalah untuk mendapatkan informasi umum dan latar belakang. Dalam waktu yang relatif singkat, mengenai semua aspek dari organisasi, kegiatan, program atau sistem yang dipertimbangkan untuk diperiksa, agar dapat diperoleh pengetahuan atau gambaran yang memadai objek pemeriksaan.

b. Penelaahan dan pengujian atas sistem pengendalian manajemen (*review and Testing of Management Control System*)

Tujuan dari penelaahan dan pengujian atas sistem pengendalian manajemen adalah :

- 1) Untuk mendapatkan bukti-bukti mengenai ketiga elemen dari *tentative* audit objektif dengan melakukan pengetesan terhadap transaksi-transaksi perusahaan yang berkaitan dengan sistem pengendalian manajemen.
- 2) Untuk memastikan bahwa bukti-bukti yang diperoleh dari perusahaan adalah kompeten jika audit diperluas ke dalam pemeriksaan secara rinci (*detail examination*).

c. Pengujian terinci (*detail examination*)

Dalam tahapan ini auditor harus mengumpulkan bukti-bukti yang cukup, kompeten, material dan relevan untuk dapat menentukan tindakan-tindakan apa saja yang dilakukan manajemen dan pegawai perusahaan yang merupakan penyimpangan-penyimpangan terhadap kriteria dalam *firm* audit objektif, dan bagaimana efek tersebut yang menimbulkan kerugian bagi perusahaan.

d. Pengembangan laporan (*report development*)

Temuan audit harus dilengkapi dengan kesimpulan dan saran dan harus direview 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.

4. Pengendalian Intern atas Metode Pengakuan pendapatan

PENGENDALIAN INTERN ATAS PENGAKUAN PENDAPATAN

Tujuan Pengendalian Intern	Pengendalian Intern Kunci	Pengendalian yang Lazim	Pengujian Substantif atas Transaksi yang Lazim
Perolehan laba dicatat dengan metode pengakuan pendapatan yang disepakati dalam surat kontrak kerja non fiktif (keabsahan).	Pencatatan pendapatan didukung oleh dokumen-dokumen yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan dengan pantas.	Periksa salinan dokumen-dokumen, seperti surat kontrak dan dokumen pendukung lainnya.	Telaah metode pengakuan pendapatan yang digunakan, jurnal-jurnal, buku besar, dan berkas-berkas yang bersangkutan atau neraca saldo untuk jumlah yang besar atau tidak biasa.
Transaksi-transaksi kontrak kerja diotorisasi dengan pantas (otorisasi).	Otorisasi umum atau khusus harus ada, melalui prosedur yang pantas pada dua titik: a. Persejuaian pembayaran nilai kontrak sesudah selesai kontrak atau saat berjalan. b. Penentuan harga dan syarat, serta potongan.	Periksa dokumen untuk persetujuan yang pantas pada dua titik ini.	Bandingkan harga dalam faktur penjualan dengan daftar harga yang diotorisasi atau pelaksanaan kontrak yang pantas.
Semua aktivitas pendapatan yang ada telah dicatat (kelengkapan).	Dokumen-dokumen yang ada dapat dipertanggungjawabkan	Periksa integritas dokumen kontrak kerja.	Telusuri dokumen surat kontrak, faktur-faktur yang ada, dan ayat jurnal.
Pendapatan yang dicatat adalah untuk jumlah kontrak kerja yang dijalankan dan ditagih serta dicatat dengan benar (penilaian).	Verifikasi intern atas penyajian faktur. Harga nilai kontrak dan tata cara pembayarannya yang disetujui dimasukkan ke komputer.	Periksa indikasi verifikasi intern atas dokumen yang dipengaruhi. Periksa nilai kontrak dan tata cara pembayarannya dalam surat kontrak yang disetujui.	Hitung ulang informasi dalam faktur penjualan. Telusuri metode apa yang digunakan, ayat jurnal dalam jurnal, dan cara penghitungannya.

Tujuan Pengendalian Intern	Pengendalian Intern Kunci	Pengendalian atas Pengendalian yang Lazim	Pengujian Substantif atas Transaksi yang Lazim
Transaksi dalam kontrak diklasifikasikan dengan pantas (klasifikasi).	Gunakan bagan perkiraan yang memadai. Penelaahan dan verifikasi intern.	Telaah kecukupan bagan perkiraan. Periksa indikasi adanya verifikasi intern untuk dokumen terkait.	Periksa dokumen yang mendukung transaksi penjualan untuk kepastan klasifikasi.
Perolehan pendapatan dicatat dalam waktu yang sesuai (tepat waktu).	Prosedur yang diperlukan untuk penagihan dan pencatatan perolehan pendapatan yang sesuai. Verifikasi intern.	Periksa dokumen untuk pencatatan pendapatan yang belum ditagih dan pendapatan yang belum dicatat. Periksa indikasi verifikasi intern dalam dokumen terkait.	Bandingkan tanggal transaksi kontrak yang dicatat dengan tanggal dimulainya pekerjaan kontrak.
Transaksi kontrak yang ada dimasukkan dengan pantas dalam berkas induk dan dikhisarkan dengan benar (posting dan pengikhtisaran).	Laporan bulanan regular tingkat kerja kepada kousumen. Verifikasi intern atas isi berkas induk piutang usaha.	Amati apakah laporan dikirim. Periksa indikasi adanya verifikasi intern.	Periksa penjumlahan ke bawah jurnal dan telusuri postingnya ke buku besar dan berkas induk piutang usaha.

Sumber: Arens dan Loebbecke, (2000:40) yang diolah oleh penulis