

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian dan Tujuan Audit

2.1.1 Pengertian Audit

Berkaitan dengan pengertian audit operasional, penulis terlebih dahulu akan menguraikan definisi tentang audit, dikarenakan audit operasional merupakan bagian dari jenis audit.

Berikut ini beberapa pengertian audit menurut beberapa pakar :

1. Menurut Sukrisno Agoes, 1996:1

Audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh pihak manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

2. Menurut Arens dan Loebbecke, 1996:1

Audit adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.

3. Menurut AL Haryono Jusup, 2001:6

Pengauditan adalah suatu proses sistematis untuk mendapatkan dan mengerahkan bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi secara objektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

4. Menurut Ralph Estes dan Nugroho Widjayanto (Kamus Akuntansi Edisi Kedua, 2001)

Audit adalah suatu tinjauan ulang untuk menetapkan kecermatan dan kesalahan catatan dan laporan atas kesesuaian atas laporan prosedur dengan kebijakan yang ditetapkan, khususnya pengujian yang dilaksanakan sesuai dengan SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik), atas laporan keuangan perusahaan yang dilaporkan oleh seorang akuntan publik terdaftar yang independen untuk menetapkan apakah dalam opini akuntan publik itu laporan tersebut menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil operasi dan perubahan posisi keuangan perusahaan.

5. Menurut Mulyadi, 1992 : 7

Audit adalah salah satu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai

pernyataan-pernyataan tentang kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasil kepada para pemakai yang berkepentingan.

Dari beberapa pengertian audit yang diuraikan diatas dapat disimpulkan bahwa audit mencakup beberapa unsur-unsur yang penting antara lain :

1. Orang yang kompeten dan independen.

Seorang auditor harus mempunyai kemampuan memahami kriteria yang digunakan serta mampu menentukan jumlah bahan pemeriksaan yang dibutuhkan untuk mendukung kesimpulan yang akan diambilnya. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen dalam pengambilan bahan bukti.

2. Pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti.

Bahan bukti diartikan sebagai semua informasi yang digunakan oleh auditor dalam menentukan kesesuaian informasi yang telah diaudit dengan kriteria yang telah ditetapkan. Bahan bukti terdiri dari bermacam bentuk yang berbeda, termasuk pernyataan lisan dari pihak yang diaudit (*klien*), komunikasi tertulis dengan pihak ketiga dan hasil pengamatan auditor, proses penentuan jumlah bahan bukti yang diperlukan dan menilai

kesesuaian kelayakan informasi dengan kriteria merupakan bagian penting dari pemeriksaan.

3. Informasi kuantitatif dan kriteria yang di tetapkan.

Dalam melaksanakan pemeriksaan diperlukan informasi yang dapat diverifikasi dan sejumlah standar (kriteria) yang dapat digunakan sebagai panduan pengevaluasian informasi tersebut. Agar dapat diverifikasi, informasi harus dapat diukur. Kriteria yang digunakan dalam suatu pemeriksaan akan tergantung pada tujuan pemeriksaan yang bersangkutan.

4. Entitas.

Ruang lingkup pertanggungjawaban audit harus dinyatakan secara jelas yaitu menegaskan satuan usaha dan periode waktunya.

5. Pelaporan.

Laporan audit merupakan penyampaian hasil-hasil temuan kepada para pemakai laporan, yang berisi tingkat kesesuaian dari informasi yang di periksa dengan kriteria yang telah ditentukan.

Dari definisi diatas, diketahui bahwa dalam melaksanakan audit diperlukan seorang yang ahli dan independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti untuk memberikan hasil laporan apakah informasi yang mereka periksa sesuai dengan kriteria (standar) yang telah ditetapkan.

2.1.2 Tujuan Audit

Sedangkan tujuan audit itu sendiri, yang dikemukakan oleh beberapa pakar antara lain adalah :

1. Arens dan Lobbecke, 1996:114

Tujuan audit umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2. Sofyan Syafri Harahap, 1994:168

- a. Untuk mengetahui eksistensi, apakah pos tersebut benar-benar ada dalam perusahaan.
- b. Untuk mengetahui kelengkapan, apakah buku atau laporan telah menggambarkan keseluruhan perkiraan itu secara lengkap.
- c. Untuk mengetahui hak dan kewajiban, apakah perusahaan mempunyai hak kepada pos atau perkiraan itu atau sebaliknya perkiraan itu merupakan kewajibannya.
- d. Untuk mengetahui ketelitian, apakah penjumlahan, perkalian, dan pembagian sudah dilakukan dengan teliti dan benar.
- e. Untuk mengetahui penilaian, apakah cara penilaian yang diterapkan dalam pencatatannya benar sesuai dengan pedoman yang diatur dalam PAI.

- f. Untuk mengetahui penyajian, apakah penyajian pos tersebut dalam laporan keuangan sudah tetap dan sesuai dengan PAI.
- 3. Menurut Josep W. Wilkinson, 1995:364 audit (pemeriksaan) dilaksanakan dengan tujuan yaitu :
 - a. Mengevaluasi keandalan informasi
 - b. Mengevaluasi efisiensi serta keefektifan sistem informasi.

2.2 Jenis-Jenis Audit

2.2.1 Berdasarkan Luas Audit

- 1. Menurut Sukrisno Agoes, 1996:5
 - a. *General Audit* (Pemeriksaan Umum)

Adalah suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP yang independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
 - b. *Special Audit* (Pemeriksaan Khusus)

Adalah suatu pemeriksaan terbatas yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya

auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

2.2.2 Berdasarkan Kegiatan Audit

1. Menurut Sukrisno Agoes, 1996:5

a. *Management Audit* (Operasional Audit)

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

b. *Compliance Audit* (Pemeriksaan ketaatan)

Adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak internal perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak external (Pemerintah, Bapepam, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain).

c. *Internal Audit* (Pemeriksaan Internal)

Adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

d. *Computer Audit*

Adalah pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP (Electronic Data Processing) sistem.

2.3 Pedoman Audit

2.3.1 Standar Profesional Akuntan Publik

Standar profesional akuntan publik ini disusun oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) pada tahun 1973. Sejak pertama kali standar profesional akuntan publik ini diciptakan telah beberapa kali mengalami pengembangan.

Pada tahap awal perkembangannya, standar ini disusun oleh suatu komite dalam organisasi Ikatan Akuntan Publik (IAI) yang diberi nama Komite Norma Pemeriksaan Akuntan. Standar yang dihasilkan oleh komite tersebut diberi nama Norma Pemeriksaan Akuntan. Sebagaimana tercermin dari nama yang diberikan, standar yang dikembangkan pada saat itu lebih berfokus ke jasa audit atas laporan keuangan historis.

Perubahan pesat yang terjadi dilingkungan bisnis diawal dekade tahun sembilan puluhan kemudian menuntut profesi akuntan publik untuk meningkatkan mutu jasa audit atas laporan keuangan historis, jasa atestasi, dan jasa akuntansi dan *review*. Disamping itu, tuntutan kebutuhan untuk menjadikan organisasi profesi akuntan

publik lebih mandiri dalam mengelola mutu jasa yang dihasilkan bagi masyarakat juga terus meningkat.

Respon profesi akuntan publik terhadap berbagai tuntutan tersebut diwujudkan dalam dua keputusan penting yang di buat oleh IAI pada pertengahan tahun 1994 : (1) perubahan nama dari Komite Norma Pemeriksaan Akuntan ke Dewan Standar Profesi Akuntan Publik dan (2) perubahan nama standar yang dihasilkan dari Norma Pemeriksaan Akuntan ke Standar Profesional Akuntan Publik.

Nama komite yang mencerminkan kesan *ad hoc* diubah menjadi dewan yang lebih mencerminkan sifat permanen. Perubahan ini dimaksudkan agar profesi akuntan publik secara berkelanjutan mampu memantau perubahan kebutuhan masyarakat pemakai jasa dan meresponnya dengan cepat melalui organisasi permanen.

Perubahan nama dari Norma Pemeriksaan Akuntan Publik ke Standar Profesional Akuntan Publik pada pertengahan tahun 1994 tersebut dimaksudkan untuk menunjukkan peningkatan signifikan mutu jasa audit dan perluasan spektrum jasa diluar audit atas laporan keuangan historis yang dapat disediakan oleh profesi akuntan publik kepada masyarakat.

Perubahan-perubahan radikal telah terjadi dilingkungan bisnis dalam kurun enam tahun setelah standar profesional akuntan publik untuk melayani masyarakat pemakai jasanya.

Dalam kurun waktu 1994 – 1997 Dewan menerbitkan berbagai interpretasi standar untuk merespon kebutuhan profesi akuntan publik dalam menghadapi pertumbuhan ekonomi dan bisnis yang dinikmati oleh Indonesia. Dalam kurun waktu 1997 – 2000 Dewan juga menerbitkan berbagai interpretasi standar untuk merespon kebutuhan profesi akuntan publik dalam menghadapi krisis ekonomi dan bisnis yang dialami oleh Indonesia.

Dari pengalaman masa lalu dan antisipasi tren perubahan pasca krisis ekonomi Indonesia, Dewan selama tahun 1999 melakukan perombakan besar atas Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan menerbitkannya dalam buku yang berjudul Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Perubahan-perubahan yang dilakukan Dewan atas Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) diuraikan secara rinci di bagian yang berjudul “Tentang Standar Profesional Akuntan Publik”.

Lingkungan bisnis akan senantiasa mengalami perubahan dan perubahannya akan sangat berbeda dengan perubahan yang terjadi di dekade yang lalu. Perubahan sekarang dan dimasa depan semakin pesat, radikal, serentak, dan pervasive. Untuk mempertahankan kemanfaatan jasa profesi akuntan publik bagi masyarakat, tidak ada cara lain kecuali dengan melakukan pemantauan secara terus menerus perubahan kebutuhan masyarakat dan meresponnya dengan

cepat melalui pengembangan standar profesional yang *fit* dengan tuntutan kebutuhan tersebut.

2.3.2 Standar Audit

Standar audit yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut :

1. Standar Umum

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Standar umum pertama ini menegaskan bahwa betapapun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang *auditing*.

- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, sikap mental dan independensi harus dipertahankan oleh auditor.

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor internal). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia

miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim.

- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

Auditor sebagai penanggung jawab akhir atas audit dapat mendelegasikan sebagian fungsi perencanaan dan supervisi auditnya kepada personel lain dalam kantor akuntannya.

- b. Pemahaman memadai atas pengendalian internal harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Standar ini menerangkan bahwa auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan, dan apakah pengendalian tersebut dioperasikan dengan baik.

- c. Bukti audit yang kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Standar ini bertujuan untuk memberikan panduan bagi auditor berkenaan dengan saldo awal bila laporan keuangan diaudit untuk pertama kalinya atau bila laporan keuangan tahun sebelumnya diaudit oleh auditor independen lain. Standar ini juga harus dipertimbangkan oleh auditor sedemikian rupa sehingga ia menyadari mengenai hal-hal bersyarat (*contingencies*) dan komitmen yang ada pada awal tahun.

Standar ini merupakan sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan

keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (*validity*) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen, dalam hal ini bukti audit (*audit evidence*) berbeda dengan bukti hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

3. Standar Pelaporan

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Istilah prinsip akuntansi yang digunakan dalam standar pelaporan pertama dimaksudkan meliputi tidak hanya prinsip dan praktik akuntansi, tetapi juga metode penerapannya. Standar ini mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi tersebut.

- b. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Tujuan standar konsistensi ini adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan diantara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya. Juga dinyatakan secara tersirat dalam tujuan standar tersebut bahwa prinsip akuntansi tersebut telah diamati konsistensi penerapannya dalam setiap periode akuntansi yang bersangkutan.

- c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

Dalam standar ini penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mencakup dimuatnya pengungkapan informasi yang memadai atas hal-hal yang material. Hal-hal tersebut mencakup bentuk, susunan, dan isi laporan keuangan.

- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan, atau suatu asersi bahwa semacam itu tidak dapat dinyatakan.

Tujuan standar ini adalah untuk mencegah salah tafsir tentang tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh akuntan bila namanya dikaitkan dengan laporan keuangan.

2.4 Audit Internal dan Audit Operasional

2.4.1 Pengertian Audit Internal dan Audit Operasional

2.4.1.1 Audit Internal

Beberapa definisi audit internal menurut pakar-pakar dan instansi audit dunia, antara lain :

1. *American Accounting Association* mendefinisikan sebagai :

“Proses sistematis untuk secara objektif memperoleh dan mengevaluasi asersi mengenai tindakan dan kejadian-kejadian ekonomis untuk menyakinkan derajat kesesuaian antara asersi ini dengan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikannya kepengguna yang berkepentingan”.
2. IIA (*Institute of Internal Auditors*) memperkenalkan *Standars for the Professional Practice of Internal Auditing* (SPPIA) yang mendefinisikan sebagai :

“Audit internal adalah fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam perusahaan dan mengevaluasi aktivitas-aktivitasnya sebagai jasa yang diberikan kepada perusahaan”.

3. IIA (*Institute of Internal Auditors*) membentuk kelompok kerja yang merumuskan pedoman (*Guidance Task Force-GTF*) yang mendefinisikan sebagai berikut :

“Internal audit adalah sebuah aktivitas konsultasi dan keyakinan objektif yang dikelola secara independen didalam organisasi dan diarahkan oleh filosofi penambahan nilai untuk meningkatkan operasional perusahaan”.

— Audit internal merupakan profesi yang dinamis dan terus berkembang yang mengantisipasi perubahan dalam lingkungan operasinya dan beradaptasi terhadap perubahan dalam struktur organisasi, proses dan teknologi. Profesionalisme dan komitmen yang tinggi difasilitasi dengan bekerja dalam kerangka praktik profesional yang dikembangkan oleh *Institute of Internal Auditors*.

4. Pada bulan Juli 1999 Dewan Direksi IIA mengadopsi definisi berikut :

“Audit internal adalah aktivitas independen, keyakinan obyektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi”.

Audit tersebut membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan risiko, kecukupan kontrol, dan pengelolaan organisasi.

5. Menurut Hiro Tugiman, 1997 : 11

Internal auditing atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan.

Pemeriksaan internal merupakan bagian dari organisasi yang integral dan menjalankan fungsinya berdasarkan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh manajemen senior atau dewan direksi.

Dari beberapa definisi yang ada maka dapat ditarik kesimpulan tentang audit internal yaitu :

Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor internal terhadap

operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah :

1. Informasi keuangan dan operasi telah akurat
2. Risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi
3. Peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang biasa diterima telah diikuti
4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi
5. Sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis
6. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif

2.4.1.2 Audit Operasional

Audit operasional itu sendiri merupakan salah satu jenis audit, jenis audit lainnya yaitu, Audit Ketaatan dan Audit Laporan Keuangan. Audit operasional meliputi pengumpulan dan penilaian bukti untuk menentukan efisiensi, efektifitas dan ekonomis aktivitas operasi suatu satuan usaha tertentu.

Sampai saat ini belum terdapat keseragaman pengertian untuk audit operasional. Istilah yang digunakan

pun bermacam-macam, seperti pemeriksaan kinerja (*performance audit*), pemeriksaan fungsi (*functional audit*), pemeriksaan program (*program audit*), dan pemeriksaan efektifitas (*efektiveness audit*).

Berikut ini beberapa pengertian audit operasional menurut beberapa pakar :

1. Arrens dan Loebbecke, 1996 : 4

Audit operasional merupakan penelaahan atas bagian manapun dari prosedur dan metode operasi suatu organisasi untuk menilai efisiensi dan efektifitasnya.

2. H.S Munawir, 1995 : 19

Audit pelaksanaan sering disebut pula sebagai audit manajemen, audit kinerja, atau audit operasional adalah suatu kegiatan meneliti kembali (*review*) mengkaji ulang hasil operasi pada setiap bagian dalam suatu perusahaan, dengan tujuan untuk mengevaluasi atau menilai efisiensi dan efektifitasnya. Efisiensi adalah perbandingan antara masukan dengan keluaran, sedangkan efektifitas adalah perbandingan antara keluaran dengan sasaran atau target yang sudah ditetapkan.

3. Sukrisno Agoes, 1998 : 173

Manajemen audit disebut juga operasional audit adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

4. Drs. Amin W, Ak, 1991:4

Audit operasional adalah suatu proses penilaian yang sistematis atas efektifitas dan ekonomi koperasi didalam lingkup pengendalian manajemen dan melaporkan hasil penilaiannya kepada orang yang tepat beserta rekomendasi untuk perbaikannya.

Terlihat jelas dari beberapa pengertian audit operasional yang dikemukakan diatas bahwa perbedaan utama antara audit operasional dengan audit keuangan dapat dilihat dari segi tujuan audit, distribusi pelaporan, dan keterlibatan bidang bukan keuangan dalam audit operasional.

2.4.2 Tujuan Audit Internal dan Audit Operasional

2.4.2.1 Audit Internal

Tujuan audit internal menurut Drs. Akmal Ak. MM
2006 : 5 antara lain, yaitu :

- a. Untuk menilai ketepatan dan kecukupan pengendalian manajemen termasuk pengendalian manajemen pengolahan data elektronik.
- b. Untuk mengidentifikasi dan mengukur risiko.
- c. Untuk menentukan tingkat ketaatan terhadap kebijakan, rencana prosedur peraturan dan perundang-undangan.
- d. Untuk memastikan pertanggungjawaban dan perlindungan terhadap aktiva.
- e. Untuk menentukan tingkat keandalan data/informasi.
- f. Untuk menilai penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien serta pencapaian tujuan organisasi.
- g. Untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan.
- h. Untuk memberikan jasa konsultasi.

2.4.2.2 Audit Operasional

Tujuan audit operasional yang dikemukakan oleh beberapa pakar yaitu :

1. Tujuan audit operasional menurut Amin Wijaya, 2001 :
12 antara lain :
 - a. Obyek dari audit operasional adalah mengungkapkan kekurangan dan ketidakberesan dalam setiap unsur

yang diuji oleh audit operasional dan untuk menunjukkan perbaikan apa yang dimungkinkan untuk memperoleh hasil yang terbaik dari operasi yang bersangkutan.

- b. Untuk membantu manajemen mencapai administrasi operasi yang paling efisien.
- c. Untuk memperlihatkan kepada manajemen cara-cara dan alat-alat untuk mencapai tujuan apabila manajemen organisasi itu sendiri kurang pengetahuan tentang pengelolaan yang efisien.
- d. Untuk mencapai efisiensi dari pengelolaan.
- e. Untuk membantu manajemen, audit operasional berhubungan dengan setiap fase dari aktifitas usaha yang dapat merupakan dasar pelayanan kepada manajemen.
- f. Untuk membantu manajemen pada setiap tingkat dalam pelaksanaan yang efektif dan efisien dari tujuan dan tanggung jawab mereka.

2. Menurut Sukrisno Agoes, 1996 : 173 antara lain :

- 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 efisiensi 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, ke ekonomisan, dan efektifitas dari kegiatan perusahaan.

3. Menurut Sofyan Syarif Harahap, 1991 : 275 yaitu

Tujuan operasional audit adalah untuk memeriksa dan menilai operasi perusahaan serta prosedur pelaksanaannya. Juga menyangkut pemberian informasi kepada manajemen tentang masalah-masalah operasi yang diperlukan untuk koreksi demi peningkatan penghematan dan produktivitas. Sasaran audit ini adalah bagaimana mengusahakan kegiatan itu lebih efisien, hemat dan lebih produktif.

2.4.3 Tahapan-Tahapan Audit Internal dan Audit Operasional

2.4.3.1 Audit Internal

Menurut Drs. Akmal, AK, MM tahapan-tahapan audit internal antara lain sebagai berikut :

1. Tahap memahami resiko pengendalian dan resiko lainnya.

Pemeriksaan intern harus mengevaluasi risiko dari kegiatan yang akan diaudit. Pengevaluasian risiko seperti yang dilakukan oleh pemeriksa eksternal dalam audit keuangan dapat juga dilakukan untuk kepentingan pemeriksa intern. Dalam hal ini risiko dibagi empat yaitu:

- a. Risiko bawaan

Yaitu risiko yang sudah ada pada aktivitas, operasi, atau bagian sebelum ada pengendalian manajemen.

- b. Risiko pengendalian

Yaitu risiko yang mungkin ada yang tidak dapat ditemukan oleh adanya sistem pengendalian manajemen.

- c. Risiko deteksi

Yaitu risiko yang terdeteksinya suatu salah saji material yang ada. Besar sample yang ditetapkan berbanding terbalik dengan besar risiko deteksi.

d. Risiko audit yang dapat diterima

Merupakan kesediaan auditor menerima risiko dari audit yang dilakukannya, biasanya ditetapkan rendah supaya diperoleh risiko yang lebih rendah dengan demikian akan ditetapkan risiko deteksi yang lebih rendah pula dan besar sample yang lebih tinggi.

2. Tahap survey pendahuluan

Tahap survey ini adalah tahap dimana tim audit perlu memahami aktivitas operasi yang akan diaudit pemahaman tersebut dilakukan dengan cara sebagai berikut :

- a. Mendefinisikan tujuan menyeluruh dari *review* yang akan dilakukan. Tujuan menyeluruh ini dapat ditetapkan oleh pimpinan unit pemeriksa internal, atau pemeriksa senior setelah mendapat masukan dari pengukuran risiko.
- b. Melakukan diskusi dengan pegawai lain yang dapat memberikan informasi, yaitu staf manajer atau pegawai kunci diluar area yang di-*review*.
- c. Mengumpulkan semua data yang berhubungan.

- d. Memberitahukan rencana *review* pada lokasi yang akan di-*review*.
 - e. Melakukan diskusi dengan manajer yang bertanggung jawab atas area yang akan di-*review*.
 - f. Melakukan diskusi dengan pegawai-pegawai kunci dilokasi.
 - g. Melakukan pengamatan atas area operasi yang akan di-*review*.
 - h. Melakukan *review* atas kebijakan dan prosedur.
3. Tahap menyusun rencana audit rinci

Dalam tahap ini dilakukan penyusunan program audit berdasarkan pada pengukuran risiko dan survey pendahuluan yang telah dilakukan serta program audit tahun sebelumnya yang akan menjadi petunjuk bagi para pemeriksa dalam melakukan pemeriksaannya.

4. Tahap pelaksanaan audit

Tahap ini adalah tahap para pemeriksa melaksanakan verifikasi sesuai dengan petunjuk pada audit program. Pelaksana verifikasi dilakukan dengan berbagai cara seperti tanya jawab, pengamatan, surat konfirmasi, penelusuran, pengujian, pemanfaatan daftar periksa, dan lain-lain. Tujuannya adalah untuk mengumpulkan bukti-bukti pemeriksa yang berkualitas.

5. Tahap mengevaluasi hasil audit

Dalam tahap ini bukti-bukti yang telah dikumpulkan lalu dilakukan analisa, kadang-kadang analisa ini merupakan bagian dari proses verifikasi. Hasil dari informasi analisa tersebut adalah berupa ringkasan temuan pendahuluan.

6. Tahap menyusun temuan, simpulan, dan rekomendasi.

Dalam tahap ini dilakukan untuk mematangkan temuan yang diperoleh, menarik kesimpulan, dan membuat rekomendasi yang dapat disusun melalui 3 pertanyaan berikut :

- a. Seberapa bagus hasil pemeriksaan yang telah dicapai?
- b. Mengapa hasil seperti ini?
- c. Apa yang dapat dilakukan agar lebih baik?

7. Tahap penyelesaian audit

Dalam tahap ini dilakukan komunikasi hasil audit dengan manajemen untuk menentukan apakah hasil audit dapat ditindak lanjuti, dan jika dapat maka tindak lanjut sebaiknya diusahakan dilakukan sebelum pemeriksa meninggalkan pekerjaan lapangan. Dengan demikian, laporan audit yang akan diperiksa disusun telah mencakup tindak lanjut hasil audit.

8. Tahap pelaporan

Dalam tahap ini pemeriksa internal menyusun laporan yang akan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan, yaitu manajemen di atasnya dan manajemen lain yang berkepentingan, dewan komisaris, dan komite audit.

2.4.3.2 Audit Operasional

Suatu audit operasional memerlukan kerangka tugas yang jelas dan teratur agar auditor memiliki suatu pedoman untuk melaksanakan pekerjaannya.

Tanpa adanya kerangka yang tersusun baik, auditor akan banyak menghadapi kesulitan dalam melaksanakan audit, mengingat bahwa struktur organisasi dan kegiatan operasi perusahaan saat ini sudah sedemikian maju dan rumit.

Tahap-tahap audit operasional digolongkan atas :

1. Tahap persiapan audit

Persiapan pemeriksaan bertujuan untuk mengumpulkan informasi, penelaahan peraturan, ketentuan dan undang-undang yang berkaitan dengan fasilitas yang diperiksa serta menganalisis informasi yang diperoleh guna mengidentifikasi hal-hal yang potensial mengandung titik kelemahan.

2. Tahap pengujian pengendalian manajemen.

Dimaksudkan untuk lebih memantapkan sasaran tentative audit yang telah diidentifikasi pada tahap persiapan audit.

Pengujian ini bertujuan untuk menilai efektifitas pengendalian manajemen dan lebih mengenali adanya kelemahan sehingga dapat dipastikan apakah suatu saran tentative audit dapat terus dilanjutkan menjadi *firm audit objective* (sasaran definitive pemeriksaan) atau tidak perlu dilanjutkan pada tahap audit lanjutan, karenanya bukti yang mendukung atau gugurnya sasaran tentative audit.

3. Tahap audit lanjutan.

Tahap ini bertujuan untuk mendapatkan bukti yang cukup guna mendukung audit objektif telah diperoleh pada tahap pengujian dan pengkajian ulang sistem pengendalian manajemen.

4. Tahap laporan.

Tahap ini bertujuan untuk mengkomunikasikan hasil pemeriksaan termasuk rekomendasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan guna menyakini pihak-pihak manajemen tentang nilai, arti penting dan keabsahan hasil pemeriksaan serta mendorong pihak

manajemen/pejabat yang berwenang untuk melakukan perbaikan.

2.4.4 Pelaporan Audit Internal dan Audit Operasional

2.4.4.1 Audit Internal

Menurut Drs. Akmal AK, MM, 2006 : 115 pokok-pokok yang harus diperhatikan dalam menyusun laporan pemeriksaan internal adalah sebagai berikut :

1. Laporan tertulis yang ditandatangani harus diterbitkan setelah pengujian selesai dilaksanakan.

Laporan sementara dapat dipergunakan untuk memberitahukan informasi yang memerlukan perhatian segera, untuk pemberitahuan perubahan ruang lingkup, atau agar manajemen tahu mengenai perkembangan pemeriksaan. Pengguna laporan sementara ini tidak menghapuskan keharusan membuat laporan tertulis setelah pelaksanaan pemeriksaan selesai.

Untuk pihak atasan unit yang diperiksa agar dibuat ringkasan laporan secara terpisah atau tergabung pada laporan rincinya.

Laporan yang dibuat harus ditandatangani oleh pimpinan unit pemeriksa internal atau pejabat yang ditunjukannya, tanda tangan dapat dilakukan pada badan

laporan atau pada surat pengantar laporan. Jika laporan disampaikan secara elektronik, unit pemeriksa internal harus menyimpan laporan tercetak yang tertandatangani didalam filenya.

2. Berbagai kesimpulan yang dituangkan dalam laporan harus sudah didiskusikan dengan manajemen yang diperiksa.

Kegunaan dari diskusi dan *review* ini adalah untuk menyakinkan bahwa tidak ada kesalahpahaman atau salah tafsir dari manajemen. Karena ada kesempatan dari pihak yang diperiksa untuk mendapat penjelasan dari pemeriksa dan untuk mengekspresikan pandangan terhadap temuan, kesimpulan dan rekomendasi.

3. Laporan harus objektif, jelas, singkat, konstruktif, dan tepat waktu.

Laporan yang objektif adalah laporan yang mengungkapkan fakta, tidak bias dan terbebas dari distorsi, dalam temuan, kesimpulan dan rekomendasi haruslah dibuat tanpa prasangka buruk.

4. Laporan harus mengemukakan tentang tujuan, lingkup, dan hasil pemeriksaan dan jika perlu pemeriksa dapat memberikan pendapatnya.

Dalam laporan hasil pemeriksaan walaupun bentuk dan isi laporannya bisa bermacam-macam, namun paling tidak harus mencakup tujuan, lingkup dan hasil pemeriksaan.

Dalam laporan dapat dimasukan informasi mengenai unit latar belakang dan ringkasan mengenai unit organisasi, penjelasan fungsi organisasi yang diperiksa dan informasi lain yang berkaitan.

5. Laporan harus mengemukakan rekomendasi untuk perbaikan, pemberitahuan pelaksanaan yang memuaskan dan tindakan koreksi.

Rekomendasi harus didasarkan pada temuan atau kesimpulan yang diperoleh, diminta untuk diadakan tindakan yang akan memperbaiki kondisi yang ada, menghilangkan penyebab dan menyesuaikan dengan kriterianya.

6. Di dalam laporan dapat dimasukan tanggapan dari manajemen yang diperiksa terhadap kesimpulan dan rekomendasi.

Dalam hal terjadi ketidak sepakatan maka dalam laporan harus dicantumkan pendapat masing-masing. Pendapat dari unit yang diperiksa dengan berbagai alasannya, mengapa tidak sepakat, dapat dicantumkan

dalam badan laporan, ringkasan laporan, surat pengantar atau sebagai lampiran dari laporan.

7. Pimpinan unit pemeriksa internal atau pejabat yang ditunjuknya harus *me-review* dan mengesahkan laporan akhir sebelum diterbitkan dan memutuskan kepada siapa saja laporan akan diterbitkan.

Laporan yang telah disetujui harus di tandatangani oleh pimpinan unit pemeriksian internal atau pejabat lain yang diberi kuasa.

Sebelum laporan ditandatangani pimpinan unit pemeriksa internal harus terlebih dahulu *me-review* laporan tersebut. Dilakukan *proof reading* untuk memastikan tidak ada kesalahan materi laporan dan kesalahan tertulis dan kesalahan cetak.

Laporan harus didistribusikan kepada pihak yang akan melakukan atau mengawasi tindakan koreksi dilakukan oleh unit organisasi yang diperiksa dan atasan oleh unit organisasi yang diperiksa. Kepada atasan unit organisasi yang diperiksa biasanya cukup disampaikan ringkasannya saja. Dalam hal ini materi laporan yang harus dirahasiakan kepada tingkatan tertentu maka laporan harus dipilah, jangan sampai hal yang rahasia tersebut jatuh kepada pihak yang tidak boleh tahu.

Pihak luar yang berkaitan dengan pemeriksaan dapat diberikan laporan hasil pemeriksaan, misalnya pemeriksa eksternal.

2.4.4.2 Audit Operasional

Menurut Drs. Akmal AK, MM, 2006 : 115 pokok-pokok yang harus diperhatikan dalam menyusun laporan pemeriksaan operasional adalah sebagai berikut :

1. Tekankan hal-hal yang akan diperbaiki operasi perusahaan.
2. Cantumkan temuan perbaikan yang menunjukkan kemajuan sejak audit yang terakhir, atau komentar untuk suatu pekerjaan yang telah dilakukan dengan baik dan juga perbaikan yang menyangkut kekurangan serius.
3. Jagalah agar laporan tersebut ditulis dengan sesingkat mungkin.
4. Tulislah laporan tersebut dalam bahasa yang mudah dimengerti.
5. Jangan membuat kritikan tanpa suatu rekomendasi konstruktif dan informasi berdasarkan kenyataan yang mendukung.
6. Diskusikan rancangan laporan dengan semua pengawas yang beroperasi yang ada kaitannya dengan temuan dan rekomendasi dalam laporan itu.

7. Dapatkan sebanyak mungkin persetujuan dari direksi yang beroperasi atas rekomendasi dan kemukakan rekomendasi tersebut dianggap sebagai rekomendasi bersama.
8. Bila persetujuan rekomendasi tersebut tidak dapat tercapai, pastikan bahwa ada persetujuan atas bahan latar belakang yang berdasarkan kenyataan.
9. Kirimkan *copy*-an laporan final kepada setiap bagian yang beroperasi yang ada kaitannya dengan laporan itu dan kepada pejabat-pejabat senior perusahaan yang bertanggung jawab atas operasi yang diaudit.

2.5 Pengembangan temuan pemeriksaan

Hasil pemeriksaan internal auditor disimpulkan dan didokumentasikan dalam suatu *list of audit findings*.

Kesimpulan bisa menyatakan bahwa tidak ada masalah atau kelemahan yang ditemukan, bisa juga menyimpulkan hal-hal yang memerlukan perhatian manajemen.

Finding (temuan) bisa *positive* dan *negative*. Temuan *positive* bisa menyebutkan bahwa tidak ada masalah yang ditemukan, bisa juga menyebutkan kebaikan pengendalian internal yang terdapat disalah satu bagian yang perlu diterapkan dibagian lain. Temuan *negative* memberitahukan kepada manajemen masalah-masalah yang ditemukan yang

memerlukan tindakan perbaikan dari manajemen untuk mencegah kerugian-kerugian yang timbul akibat masalah tersebut.

Findings yang disusun dengan baik harus mencakup :

1. Kriteria

Ukuran atau standar yang harus diikuti atau kondisi yang seharusnya ada.

2. Pernyataan atas keadaan

Bagaimana kenyataan atau kondisi yang terjadi diperusahaan.

3. Efek

Bagaimana akibat dari kenyataan yang terjadi diperusahaan (efek yang *negative* berupa penyimpangan, efek yang *positive* berupa hasil yang lebih baik dari standar yang sudah ditentukan).

4. Penyebab

Apa penyebab terjadinya kondisi tersebut diperusahaan dan bagaimana terjadinya.

5. Saran

Saran-saran untuk mengatasi perbaikan terhadap kelemahan yang terjadi.

2.6 Penjualan

2.6.1 Pengertian Penjualan

Pada perusahaan yang bergerak dibidang perdagangan, penjualan merupakan fungsi yang utama dalam memaksimalkan

laba. Jumlah transaksi penjualan yang terjadi biasanya cukup besar dibandingkan dengan jenis transaksi yang lain. Penjualan merupakan sumber utama pendapatan perusahaan.

Menurut Prof. Dr. Winardi, SE, 1991 : 3 mendefinisikan penjualan adalah sebagai berikut :

“Penjualan adalah proses dimana sang penjual memastikan mengaktifasi dan memuaskan kebutuhan/keinginan sang pembeli agar dicapai manfaat baik bagi sang penjual maupun bagi sang pembeli yang berkelanjutan dan menguntungkan bagi kedua belah pihak”.

2.6.2 Jenis-Jenis Penjualan

Penjualan ada 2 jenis, yaitu ;

1. Penjualan secara tunai

Adalah penjualan yang dilakukan dengan cara mewajibkan pembeli melakukan pembayaran barang terlebih dahulu sebelum barang yang dipesan diserahkan oleh perusahaan kepada pembeli.

2. Penjualan secara kredit

Adalah penjualan yang dilakukan dengan menyerahkan barang yang dipesan dimana perusahaan hanya menerima sebagian yang dibayarkan dan sisanya diangsur sesuai dengan kebijaksanaan perusahaan.

2.7 Pemeriksaan Operasional Penjualan

2.7.1 Tujuan Pemeriksaan Operasional Penjualan

Pada dasarnya pemeriksaan operasional pada fungsi penjualan untuk meningkatkan efektivitas, efisiensi, dan keekonomisan operasi, menekan biaya-biaya, dan mengevaluasi kekuatan, kelemahan, kesempatan, dan ancaman. Difokuskan pada penggunaan kekuatan untuk memaksimalkan keunggulan, pemanfaatan kesempatan, penguatan pengendalian pada wilayah yang lemah dan perlindungan pada wilayah yang beresiko.

Pemeriksaan operasional atas kegiatan penjualan dalam hal ini diselenggarakan untuk memberikan penilaian terhadap cara kerja bagian penjualan sehingga kegiatan tersebut dapat berjalan dengan baik lagi dan dapat menunjang kegiatan-kegiatan perusahaan lain-lainnya.

Pemeriksaan operasional atas penjualan bertujuan untuk :

1. Menilai kegiatan penjualan.
2. Mendeteksi adanya kelemahan dalam kegiatan penjualan serta mencari cara untuk menanggulangnya.
3. Mencari alternatif lain dalam meningkatkan efektifitas penjualan.
4. Mengembangkan rekomendasi bagi penanggulangan kelemahan dan peningkatan prestasi penjualan.

Beberapa pedoman yang harus diperhatikan dalam melaksanakan pemeriksaan atas kegiatan penjualan, dalam usaha

mencapai tujuan penjualan dengan biaya serendah mungkin untuk jangka panjang.

1. *Me-review* dan menilai batasan-batasan perusahaan yang berhubungan dengan kegiatan penjualan, seperti :
 - a. Lokasi dari tenaga penjual secara fisik.
 - b. Tingkatan dalam operasi.
 - c. Sudah termasuk kompensasi.
 - d. Keluasan lain didalam perusahaan.
2. Apakah program pengembangan penjualan :
 - a. Memiliki persyaratan yang memadai dalam perekrutan karyawan.
 - b. Meliputi kegiatan pelatihan.
 - c. Sudah termasuk kompensasi.
 - d. Adanya kordinasi dan pengendalian yang baik atas operasi penjualan.
 - e. Motivasi dari setiap penjualan.
3. *Me-review* dan menilai kegiatan utama dari bagian penjualan.
 - a. Apakah ada kesesuaian antara kebijakan, prosedur, dan persyaratan hukum.
 - b. Efisiensi secara umum dan performa karyawan.

Informasi yang diperoleh sedapat mungkin digunakan untuk mengambil keputusan yang mengenai sifat dari luasnya pemeriksaan yang akan dilakukan. Informasi tersebut juga akan berguna dalam

memperkirakan tenaga pemeriksa, menjadwalkan kegiatan pemeriksaan serta menentukan target penyelesaian laporan hasil pemeriksaan.

Hal umum biasa dilakukan dalam pemeriksaan operasional terhadap kegiatan penjualan adalah menggunakan daftar kuesioner. Daftar kuesioner diajukan kepada pihak manajemen untuk diisi. Apabila telah diisi, maka pemeriksa akan mengadakan observasi untuk membandingkan isian daftar kuesioner dengan kondisi yang sebenarnya. Setelah hal tersebut dilaksanakan maka pemeriksa akan mempunyai cukup bukti dalam menilai kuat dan lemahnya sistem pengendalian manajemen atas penjualan.

Tujuan audit operasional penjualan adalah untuk melakukan hal-hal sebagai berikut :

1. Untuk menilai kegiatan penjualan.

Dilakukan penilaian kegiatan penjualan dengan cara membandingkan standar dan tujuan yang ditetapkan manajemen dan penjualan.

2. Untuk mengidentifikasi kesempatan untuk perbaikan atas kegiatan penjualan.

Dari penilaian kegiatan penjualan, auditor umumnya dapat mendeteksi adanya kelemahan dalam kegiatan penjualan serta mencari upaya untuk memperbaiki dan meningkatkan efisiensi, efektifitas, dan keekonomisan kegiatan penjualan tersebut.

3. Untuk mencari alternative dalam usaha meningkatkan efektifitas penjualan.
4. Untuk mengembangkan rekomendasi untuk perbaikan.
5. Untuk mengembangkan rekomendasi yang sesuai dengan sifat masalah yang ditemukan pada bagian kegiatan penjualan seperti diidentifikasi sebelumnya dan kesempatan ini untuk melakukan perbaikan.

