

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Audit

Sebelum membahas tentang audit operasional pada Astra Honda *Autorace Service Station* (AHASS) Imam Motor, perlu adanya penjelasan tentang definisi dari audit terlebih dahulu. Audit merupakan bagian dari pengawasan. Pengawasan dapat dilakukan dari jauh ataupun dari dekat. Pengawasan yang dilakukan dari dekat dengan berhubungan langsung pada objek yang diawasi disebut audit, sedangkan pengawasan itu bagian dari pengendalian.

2.1.1. Pengertian Audit

Secara garis besar dapat dikatakan dengan suatu aktivitas membandingkan antara kenyataan yang ada dengan yang seharusnya ada. Pada dasarnya setiap audit bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan kegiatan sudah sesuai dengan yang ditentukan. Terdapat dua unsur yang selalu ditemukan dalam audit, yaitu kondisi dan kriteria.

Kondisi adalah kenyataan yang ada atau keadaan yang melekat pada objek yang diperiksa, sedangkan kriteria yang biasa disebut standar, adalah hal yang seharusnya dikerjakan atau hal yang seharusnya melekat pada objek yang diperiksa. Kriteria merupakan bahan pembanding sehingga auditor dapat menentukan apakah kondisi menyimpang atau tidak.

Definisi mengenai audit ini telah dijelaskan oleh beberapa ilmuwan dalam ruang lingkup yang berbeda.

1. Jusuf, Amri Abadi., et al (2011: 4) Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.
2. Sukrisno (2012: 2) Audit merupakan salah satu bentuk atestasi. Atestasi, pengertian umumnya, merupakan suatu komunikasi dari seorang *expert* mengenai kesimpulan tentang realibilitas dari pernyataan seseorang. Dalam pengetahuan yang lebih sempit, atestasi merupakan komunikasi tertulis yang menjelaskan suatu kesimpulan mengenai realibilitas dari asersi tertulis yang merupakan tanggung jawab dari pihak lainnya.
3. Menurut Ihyaul Ulum MD (2009: 4) kegiatan audit adalah manifestasi dari pelaksanaan dan pertanggungjawaban manajemen dalam mengelola keuangan dan operasionalnya.

Dari definisi beberapa ilmuwan tersebut dapat diketahui adanya beberapa karakteristik yang umumnya terdapat dalam definisi auditing, antara lain:

1. Suatu proses
Audit merupakan suatu proses, yaitu berupa rangkaian langkah atau prosedur yang logis, terencana, terorganisir dan bertujuan.
2. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti
Proses tersebut bertujuan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha dan mengevaluasi bukti tersebut.

3. Pernyataan kegiatan dan kejadian

Yang dimaksud pernyataan kegiatan dan kejadian adalah hasil proses yang terdiri dari proses pengidentifikasian, pengukuran dan penyampaian informasi.

4. Menetapkan tingkat kesesuaian

Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan tingkat kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

5. Kriteria yang ditetapkan

Kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan dapat berupa peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan, anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen.

6. Penyampaian hasil

Penyampaian hasil dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit yang harus memuat informasi mengenai kesesuaian informasi yang diperiksa dengan kriteria yang ditetapkan.

2.1.2. Jenis-Jenis Audit

Menurut Jusuf, Amri Abadi., et al (2011: 4) secara umum dalam akuntansi nonpublik, audit dibedakan dalam tiga jenis, yaitu:

1. Audit Laporan Keuangan (*financial statement audit*) bertujuan menentukan apakah laporan keuangan secara keseluruhan yang merupakan informasi terukur yang akan diverifikasi telah disajikan sesuai dengan kriteria-kriteria tertentu.

2. Audit Operasional (*operasional audit*) merupakan penelaahan atas bagian manapun dari prosedur dan metode operasi suatu organisasi untuk menilai efisiensi dan efektivitasnya.
3. Audit Ketaatan (*compliance audit*) bertujuan mempertimbangkan apakah auditi (klien) telah mengikuti prosedur atau aturan tertentu yang telah ditetapkan pihak yang memiliki otoritas lebih tinggi.

Menurut Sukrisno (2012: 10) jenis-jenis audit jika ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Pofesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.

Sukrisno (2012: 11) juga mengemukakan jenis-jenis audit jika ditinjau dari pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. *Management Audit (Operational Audit)*

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.

Pendekatan audit yang biasa dilakukan adalah menilai efisiensi, afektivitas, dan keekonomisan dari masing-masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan. Misalnya fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi produksi, fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi personalia (sumber daya manusia), fungsi akuntansi dan fungsi keuangan.

Sukrisno (2013: 172) Prosedur audit prosedur yang dilakukan dalam suatu *management audit* tidak seluar audit prosedur yang dilakukan dalam suatu *general audit*, karena ditekankan pada evaluasi terhadap kegiatan usaha perusahaan. Biasanya audit prosedur yang dilakukan mencakup berikut ini:

1. Prosedur Penelaahan Analitis (*Analytical Review Procedures*), yaitu:
 - a. Membandingkan laporan keuangan periode berjalan dengan periode yang lalu, menghitung kenaikan atau penurunan dalam jumlah rupiah maupun persentase, serta menyelidiki alasan-alasan penurunan atau kenaikan yang material.
 - b. Membandingkan anggaran dengan realisasinya, menghitung dan menganalisis *variance* yang terjadi;

- c. Membuat analisis rasio vertical maupun horisontal;
 - d. Menghitung rasio likuiditas, rentabilitas dan aktivitas, untuk tahun berjalan maupun tahun lalu, kemudian membandingkannya dengan rasio industri.
2. Evaluasi atas *Management Control System* yang terdapat di Perusahaan
Biasanya digunakan *internal control questionnaires* atau *flow chart* atau penjelasan naratif dan pengetesan atas beberapa transaksi perusahaan untuk menguji efektivitas dari penerapan sistem pengendalian manajemen perusahaan.
 3. *Compliance Test* (Pengujian Ketaatan)
Untuk menilai efektivitas dari pengendalian *intern* dan sistem pengendalian manajemen dengan melakukan pemeriksaan secara *sampling* atas bukti-bukti pembukuan, sehingga tidak diketahui apakah transaksi bisnis perusahaan dan pencatatan akuntansinya sudah dilakukan sesuai dengan kebijakan yang telah ditentukan manajemen perusahaan.

Ada empat tahap dalam suatu manajemen audit:

1. Survey Pendahuluan (*Preliminary Survey*)
Survei pendahuluan dimaksudkan untuk mendapat gambaran bisnis perusahaan yang dilakukan melalui tanya jawab dengan manajemen dan staf perusahaan serta penggunaan *questionnaires*.
2. Penelaahan dan Pengujian Atas Sistem Pengendalian Manajemen (*Review and Testing of Management Control System*)

Untuk mengevaluasi dan menguji efektivitas dari pengendalian manajemen yang terdapat di perusahaan. Biasanya digunakan *management control questionnaires*, *Flowchart* dan penjelasan *narrative* serta dilakukan pengetesan atas beberapa transaksi (*walk through the documents*).

3. Pengujian Terinci (*Detailed Examination*)

Melakukan pemeriksaan terhadap transaksi perusahaan untuk mengetahui apakah prosesnya sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan manajemen. Dalam hal ini auditor harus melakukan observasi terhadap kegiatan dari fungsi-fungsi yang terdapat di perusahaan.

4. Pengembangan Laporan (*Report Development*)

Dalam menyusun laporan pemeriksaan, auditor tidak memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan perusahaan. Laporan yang dibuat mirip dengan *management letter*, karena berisi temuan pemeriksaan (*audit findings*) mengenai penyimpangan yang terjadi terhadap kriteria (*standard*) yang berlaku yang menimbulkan inefisiensi, inefektivitas dan ketidakhematan (pemborosan) dan kelemahan dalam sistem pengendalian manajemen (*management control system*) yang terdapat di perusahaan. Selain itu auditor juga memberikan saran-saran perbaikan.

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak *intern* perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, Direktorat Jendral

Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun bagian *internal audit*.

3. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

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

Pemeriksaan yang dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibanding dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak di luar perusahaan menganggap bahwa internal auditor, yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen.

Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (*audit findings*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).

2.2. Audit Operasional

2.2.1. Pengetian Audit Operasional

Audit Operasional (*Operational Audit*) merupakan penelaahan atas bagian manapun dari prosedur dan metode operasi suatu organisasi untuk menilai efisiensi dan efektifitasnya. Umumnya pada saat selesainya audit operasional, auditor akan memberikan sejumlah saran kepada manajemen untuk memperbaiki jalannya operasi perusahaan (Ulum MD 2009: 5).

Audit Operasional (*Operational Audit*) disebut juga *Management Audit*, *Fungsional Audit*, *System 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 (Sukrisno 2013: 172).

Menurut Sukrisno (2013: 172) tujuan umum dari audit operasional adalah:

1. Menilai kinerja (*performance*) dari manajemen dan berfungsi dalam perusahaan;
2. Menilai apakah berbagai sumber daya (manusia, mesin, dana, harta lainnya) yang dimiliki perusahaan telah digunakan secara efisien dan ekonomis;
3. Menilai efektifitas perusahaan dalam mencapai tujuan (*objective*) yang telah ditetapkan oleh *top management*;
4. Dapat memberikan rekomendasi kepada *top management* untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam penerapan pengendalian intern, sistem pengendalian manajemen, dan prosedur operasional perusahaan, dalam rangka meningkatkan efisiensi, keekonomisan, dan efektivitas dari kegiatan operasi perusahaan.

Terlihat beberapa hal yang merupakan inti dari pengertian dan tujuan audit operasional, yaitu sebagai berikut:

1. Audit operasional merupakan penelahan atas kegiatan atau keadaan pada suatu organisasi dengan tujuan untuk memeriksa efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan.

2. Audit operasional bertujuan menilai cara-cara pengelolaan yang diterapkan dalam objek audit operasional berupa kegiatan, program, unit, atau fungsi yang menjadi bagian dari suatu organisasi sudah berjalan dengan baik.
3. Tujuan pokok diadakannya audit operasional adalah untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan kehematan, serta mengidentifikasi kemungkinan perbaikan.

Sesuai dengan tujuan mengidentifikasi kemungkinan terjadi peningkatan atau perbaikan, maka audit tidak bertujuan untuk mencari kesalahan dimasa lalu, melainkan lebih berorientasi ke masa depan untuk membantu manajemen dalam meningkatkan efisiensi dan kehematan dalam penggunaan sumber daya dalam suatu kesatuan ekonomi, atau suatu lingkungan organisasi, meningkatkan efektifitas pencapaian hasil atau tujuan, program, atau aktivitas yang telah ditetapkan, mengurangi pemborosan yaitu dengan melalui pelaporan kegiatan audit dan rekomendasi mengenai tindakan perbaikan yang dilakukan.

Pendekatan audit yang bisa dilakukan dalam suatu *management audit* adalah menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan dari masing-masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan. Misalnya fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi Sumber Daya Manusia (SDM), fungsi akuntansi, dan fungsi keuangan (Sukrisno 2013: 172).

2.2.2. Jenis-jenis Audit Operasional

Menurut Arens (2011: 825) ada tiga jenis audit operasional, yaitu:

1. *Functional audit* berhubungan dengan satu atau lebih fungsi-fungsi dalam suatu organisasi, misalnya tentang efisiensi dan efektifitas dari fungsi penggajian dari suatu divisi atau perusahaan secara keseluruhan.
2. *Organizational audit* menekankan pada seberapa efisiensi dan efektif masing-masing fungsi dalam organisasi (departemen, cabang atau subsidiary) berinteraksi. Rencana organisasi dan metode untuk mengoordinasi kegiatan-kegiatan sangat penting dalam *organizational audit*.
3. *Special assignment* timbul atas permintaan manajemen, misalnya untuk memeriksa tidak efektifnya sistem IT, menginvestigasi kemungkinan *fraud* di suatu divisi dan memberikan rekomendasi untuk mengurangi biaya produksi.

Sukrisno (2013: 177) menjelaskan *Audit Objective* dalam *management audit* mencakup tiga elemen, yaitu:

1. *Criteria* merupakan standar yang harus dipatuhi oleh setiap bagian dalam perusahaan. Standar bisa berupa kebijakan yang telah ditetapkan manajemen, kebijakan perusahaan sejenis atau kebijakan industri, dan peraturan pemerintah (di Amerika bisa peraturan negara bagian).
2. *Causes* adalah tindakan-tindakan yang dilakukan manajemen atau pegawai perusahaan, termasuk tindakan-tindakan yang seharusnya dilakukan untuk memenuhi *criteria* tetapi tidak dilakukan oleh manajemen atau pegawai perusahaan. Dengan kata lain *causes* adalah tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku.
3. *Effect* adalah akibat dari tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku.

2.2.3. Ruang Lingkup Audit Operasional

Perbedaan pokok antara audit operasional dengan audit keuangan adalah terletak pada ruang lingkup auditnya. Audit keuangan bertujuan memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan dan menekankan terselenggaranya pengendalian internal perusahaan dan hasil audit keuangan seringkali dilaporkan pada pihak luar perusahaan seperti pemegang saham, masyarakat umum dan juga manajemen, sedangkan audit operasional bertujuan untuk mengetahui kegiatan, mengidentifikasi kemungkinan terjadi perbaikan terhadap kegiatan yang sedang berjalan dan hasil audit operasional biasanya dilaporkan kepada manajemen perusahaan.

Audit operasional mempunyai ruang lingkup yang lebih luas daripada audit keuangan. Pada audit keuangan penalaahan dilakukan terutama atas kejadian yang langsung mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan, sedangkan pada audit operasional penekanannya tidak hanya pada masalah keuangan saja tetapi juga mencakup masalah-masalah diluar keuangan dengan memberikan rekomendasi perbaikan operasional yang diperlukan dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas perusahaan.

Ruang lingkup pelaksanaan audit operasional untuk suatu perusahaan harus berdasarkan keputusan manajemen dengan memperhatikan berbagai pertimbangan-pertimbangan tertentu. Para pelaksana audit harus memperhatikan tujuan manajemen perusahaan mengadakan audit.

Secara ringkas perbedaan antara audit operasional dan audit keuangan dapat dipandang dari beberapa karakteristik sebagai berikut:

Tabel 2.1
Perbedaan Audit Keuangan dengan Audit Operasional

Karakteristik	Audit Keuangan	Audit Operasional
Tujuan	Menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan	Memberikan rekomendasi untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasi perusahaan
Ruang Lingkup	Catatan keuangan	Fungsi atau Operasi
Orientasi	Berorientasi ke masa lalu	Berorientasi ke masa yang akan datang
Pelaksanaan Audit	Auditor ekstern	Auditor ekstern maupun intern yang independen dan kompeten
Standar Penilaian	Prinsip-prinsip akuntansi yang diterima secara umum	Prinsip-prinsip dan praktek yang sehat dalam pengelolaan operasi
Pemakai	Manajemen dan pihak ekstern (pemegang saham, pemerintah)	Manajemen perusahaan

Salah satu kesulitan yang umum dihadapi dalam audit operasional adalah menentukan kriteria audit yang menilai efisiensi dan efektivitas organisasi. Dalam audit operasional tidak terdapat suatu kriteria tertentu yang berlaku setara untuk setiap audit.

2.2.4. Tujuan Audit Operasional

Setiap kegiatan yang akan dilaksanakan tentunya memiliki tujuan, begitupun audit operasional yang akan dilaksanakan terhadap suatu kegiatan. Menurut IBK. Bayangkara (2008:3) tujuan dari audit operasional (audit manajemen) yaitu :

“Audit operasional (audit manajemen) bertujuan untuk mengidentifikasi kegiatan, program, dan aktivitas yang masih memerlukan perbaikan, sehingga dengan rekomendasi yang diberikan nantinya dapat dicapai perbaikan atas pengelolaan berbagai program dan aktivitas pada perusahaan tersebut”.

Menurut Dan M. Guy, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters yang dialihbahasakan oleh Paul A. Rajoe dan Ichsan Setiyo Budi (2003:421) tujuan audit operasional yaitu :

1. Menilai kinerja

Setiap audit operasional meliputi penilaian kinerja organisasi yang ditelaah. Penilaian kinerja dilakukan dengan membandingkan kegiatan organisasi dengan tujuan, seperti kebijakan, satandar, dan sasaran organisasi yang ditetapkan manajemen atau pihak yang menugaskan, serta dengan kriteria penilaian lain yang sesuai.

2. Mengidentifikasi peluang perbaikan

Peningkatan efektivitas, efisiensi, dan ekonomi merupakan kategori yang luas dari pengklasifikasian sebagian besar perbaikan. Auditor dapat mengidentifikasi peluang perbaikan tertentu dengan mewawancarai individu, mengobservasi operasi, menelaah laporan masa lalu atau masa berjalan, mempelajari transaksi, membandingkan dengan standar industri, menggunakan pertimbangan profesional berdasarkan pengalaman, atau menggunakan sarana dan cara lain yang sesuai.

3. Mengembangkan rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut

Sifat dan luas rekomendasi akan berkembang secara beragam selama pelaksanaan audit operasional. Dalam banyak hal, auditor dapat membuat rekomendasi tertentu. Dalam kasus lainnya, mungkin diperlukan studi lebih lanjut di luar ruang lingkup penugasan, di mana auditor dapat menyebutkan alasan mengapa studi lebih lanjut pada bidang tertentu dianggap tepat.

2.2.5. Manfaat Audit Operasional

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:96) audit operasional dapat memberikan manfaat melalui beberapa cara sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi permasalahan yang timbul, penyebabnya an alternatif solusi perbaikannya.
2. Menemukan peluang untuk menekan pemborosan dan efisiensi biaya.
3. Menemukan peluang untuk meningkatkan pendapatan.
4. Mengidentifikasi sasaran, tujuan, kebijakan dan prosedur organisasi yang belum ditentukan.
5. Mengidentifikasi kriteria untuk mengukur pencapaian sasaran dan tujuan organisasi.
6. Merekomendasikan perbaikan kebijakan, prosedur dan struktur organisasi.
7. Melaksanakan pemeriksaan atas kinerja individu dan unit organisasi.
8. Menelaah ketaatan/kepatuhan terhadap ketentuan hukum, tujuan organisasi, sasaran, kebijakan dan prosedur.
9. Menguji adanya tindakan-tindakan yang tidak diotorisasi, kecurangan, atau ketidaksesuaian lainnya.
10. Menilai sistem informasi manajemen dan sistem pengendalian.
11. Menyediakan media komunikasi antara level operator dan manajemen.
12. Memberikan penilaian yang independen dan obyektif atas suatu operasi”.

2.2.6. Karakteristik Audit Operasional

Audit operasional memiliki karakteristik tertentu yang membedakan dengan audit lainnya. Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:37), mengemukakan karakteristik audit operasional yaitu:

1. Audit operasional adalah prosedur yang bersifat investigatif.
2. Mencakup semua aspek perusahaan, unit atau fungsi.
3. Yang diaudit adalah seluruh perusahaan, atau salah satu unitnya (bagian penjualan, bagian perencanaan produksi dan sebagainya), atau suatu fungsi, atau salah satu sub klasifikasinya (pengendalian persediaan, sistem pelaporan, pembinaan pegawai dan sebagainya).
4. Penelitian dipusatkan pada prestasi atau keefektifan dari perusahaan/ unit/ fungsi yang diaudit dalam menjalankan misi, tanggungjawab, dan tugasnya.
5. Pengukuran terhadap keefektifan didasarkan pada bukti/ data dan standar.
6. Tujuan utama audit operasional adalah memberikan informasi kepada pimpinan tentang efektif tidaknya perusahaan, suatu unitmm atau suatu fungsi. Diagnosis tentang permasalahan dan sebab – sebabnya, dan rekomendasi tentang langkah – langkah korektifnya merupakan tujuan tambahan”.

2.2.7. Pelaksanaan Audit Operasional

Untuk melakukan audit opsional ada beberapa pihak yang dapat melakukannya. Menurut Alvin A. Arens, Randy Elder dan Mark Beasley yang dialihbahasakan oleh Ford Lumban Gaol (2006:499-501) mengemukakan bahwa audit operasional bisa dilaksanakan oleh:

1. Auditor Intern

Auditor intern memiliki posisi yang unik untuk melaksanakan audit operasional, sehingga beberapa orang menggunakan istilah audit internal dan audit operasional saling bergantian. Akan tetapi, tidaklah tepat untuk menyimpulkan bahwa semua audit operasional dilakukan oleh auditor intern atau bahwa auditor intern hanya melakukan audit operasional. Banyak bagian audit intern melaksanakan audit operasional dan juga audit keuangan. Sering hal itu dilakukan secara bersamaan. Manfaat yang diperoleh jika auditor intern melakukan audit operasional adalah bahwa mereka mencurahkan seluruh waktunya ke perusahaan yang mereka audit. Oleh karenanya mereka mendapatkan banyak pemahaman mengenai perusahaan dan kegiatan usahanya, yang mana sangat penting bagi audit operasional yang efektif.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan salah satu badan dalam pemerintahan yang bertugas untuk melakukan audit operasional, seringkali merupakan bagian dari pelaksanaan audit keuangan.

3. Kantor Akuntan Publik

Latar belakang pengetahuan mengenai bisnis klien yang harus dimiliki auditor ekstern dalam melaksanakan audit seringkali memberikan informasi yang berguna dalam memberikan rekomendasi – rekomendasi operasional. Merupakan suatu yang biasa bagi klien untuk menugasi kantor akuntan publik melaksanakan audit operasional atas satu atau lebih bagian perusahaannya. Biasanya penugasan seperti itu hanya akan terjadi jika perusahaan tersebut

tidak mempunyai staf audit intern tau staf audit internnya tidak mempunyai keahlian dalam bidang tertentu”.

2.2.8. Hal-hal Yang Membatasi Audit Operasional

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:43) hal – hal yang membatasi audit operasional yaitu:

1. Waktu

Berkaitan dengan kekomprehensifan audit tersebut.

2. Pengetahuan

Karena orang tidak bisa ahli dalam setiap aspek perusahaan maka auditor hanya akan sensitif terhadap masalah – masalah yang sesuai dengan latar belakang pendidikan dan pengalaman yang dimiliki saja, dan kurang memberi perhatian pada masalah lain diluarnya.

3. Biaya

4. Data

5. Standar – standar

Bidang – bidang yang berada diluar standar atau kriteria keefektifan adalah diluar ruang lingkup audit operasional.

6. Orang

Tidak boleh menyinggung soal ketidakmampuan seseorang dalam melakukan fungsinya, tetapi hanya menunjukkan bahwa suatu pekerjaan atau tugas dilaksanakan dengan tidak efektif.

7. Entitas audit (audit entity)

Pembatasan audit operasional pada suatu fungsi tertentu atau unit dalam beberapa hal yang menyampingkan aspek – aspek yang mempengaruhi audit entity tetapi aspek – aspek tersebut berada dalam cakupan/ lingkup suatu fungsi atau unit lain”.

2.2.9. Kualifikasi Audit Operasional

Pada dasarnya audit operasional menyangkut analisis dan penilaian bisnis, keberhasilan audit dalam membantu perusahaan memperbaiki operasi sebagian besar tergantung pada sikap dan bakat auditor. Auditor harus mengerti akuntansi dan catatan-catatan finansial serta prinsip-prinsip dan teknik-teknik verifikasi dan analisis. Selain itu juga auditor harus memiliki independensi dan kompetensi yang dapat menunjang kinerja auditor. Arens, Elder dan Beasley (2006:501) menyebutkan bahwa:

“Dua kualitas yang terpenting bagi auditor operasional adalah independensi dan kompetensi.”

Berikut akan diuraikan mengenai independensi dan kompetensi.

a. Independensi

Audit operasional ditandai oleh adanya cara berpikir dan pendekatan yang dilakukan oleh pemeriksanya. Jadi audit operasional lebih merupakan cara pemeriksa melakukan pendekatan atau tugasnya, menganalisa subjek pemeriksaannya, serta menilai hasilnya.

Kedudukan pemeriksa harus mandiri dan terpisah dari berbagai kegiatan yang diperiksa atau bebas dari pengaruh objek-objek yang

diperiksanya. Para pemeriksa dikatakan mandiri, apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian mereka dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal ini sangat diperlukan atau penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Hal ini dapat diketahui dengan melihat status organisasi dan sikap objektif para pemeriksa itu sendiri.

Menurut Arens, Elder dan Beasley yang diterjemahkan oleh Ford Lumban Gaol (2006:501) menyatakan bahwa:

“Kepada siapa auditor membuat laporan adalah penting untuk memastikan bahwa investigasi dan rekomendasi dibuat tanpa bias. Independensi auditor intern diperkuat dengan memiliki bagian audit intern yang melapor ke dewan direktur atau presiden direktur.”

Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa independensi harus dimiliki oleh setiap auditor guna dapat terpercayanya saran dan rekomendasi yang nantinya diberikan auditor setelah melakukan audit operasional.

b. Kompetensi

Dalam audit operasional, kompetensi sangat diperlukan untuk menentukan masalah-masalah dan membuat rekomendasi yang sesuai. Kompetensi merupakan masalah utama bila audit operasional menyangkut masalah-masalah operasi yang mempunyai cakupan luas.

Menurut Arens, Elder dan Beasley yang dialihbahasakan oleh Tim Dejacarta (2003:17) menyatakan bahwa:

“Auditor harus memiliki kualifikasi tertentu dalam memahami kriteria yang digunakan serta harus kompeten (memiliki kecakapan) agar mengetahui tipe dan banyaknya bukti audit yang harus dikumpulkan untuk mencapai kesimpulan yang tepat setelah bukti-bukti audit tersebut selesai diuji.”

Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa dalam kompetensi audit operasional harus dilakukan oleh orang yang mempunyai latar belakang pendidikan formal dan memiliki pengalaman yang cukup dalam bidangnya.

2.2.10. Tahap-tahap Audit Operasional

Tahap – tahap audit operasional menurut IBK. Bayangkara (2008:178-180) sebagai berikut:

1. Audit Pendahuluan

Audit pendahuluan diawali dengan perkenalan antara pihak auditor dengan organisasi auditee. Pertemuan ini juga bertujuan untuk mengkonfirmasi scope audit, mendiskusikan rencana audit dan penggalian informasi umum tentang organisasi auditee, objek yang akan diaudit, mengenal lebih lanjut kondisi perusahaan dan prosedur yang diterapkan pada proses produksi dan operasi.

Pada tahap ini auditor melakukan overview terhadap perusahaan secara umum, produk yang dihasilkan, proses produksi dan operasi yang dijalankan, melakukan peninjauan terhadap pabrik (fasilitas produk), layout pabrik, sistem komputer yang digunakan dan berbagai sumber daya penunjang keberhasilan fungsi ini dalam mencapai tujuannya.

Setelah melakukan tahapan audit ini, auditor dapat memperkirakan (menduga) kelemahan – kelemahan yang mungkin terjadi pada fungsi produksi dan operasi perusahaan auditee. Hasil pengamatan pada tahapan audit ini dirumuskan ke dalam bentuk tujuan audit sementara yang akan dibahas lebih lanjut pada proses audit berikutnya.

2. Review dan Pengujian Pengendalian Manajemen

Pada tahapan ini auditor melakukan review dan pengujian terhadap beberapa perubahan yang terjadi pada struktur perusahaan, sistem manajemen kualitas, fasilitas yang digunakan dan/atau personalia kunci dalam perusahaan, sejak hasil audit terakhir. Berdasarkan data yang diperoleh pada audit pendahuluan, auditor melakukan penilaian terhadap tujuan utama fungsi produksi dan operasi serta variabel – variabel yang mempengaruhinya. Variabel – variabel ini meliputi berbagai kebijakan dan peraturan yang telah ditetapkan untuk setiap program / aktivitas, praktik yang sehat, dokumentasi yang memadai dan ketersediaan sumber daya yang dibutuhkan dalam menunjang usaha pencapaian tujuan tersebut.

Di samping itu, pada tahap ini auditor juga mengidentifikasi dan mengklasifikasikan penyimpangan dan gangguan – gangguan yang mungkin terjadi yang mengakibatkan terhambatnya pencapaian tujuan produksi dan operasi. Review terhadap hasil audit terdahulu juga dilakukan untuk menentukan berbagai tindakan korektid yang harus diambil.

Berdasarkan review dan hasil pengujian yang dilakukan pada tahap ini, auditor mendapat keyakinan tentang dapat diperolehnya data yang cukup dan

kompeten serta tidak terhambatnya akses untuk melakukan pengamatan yang lebih dalam terhadap tujuan audit sementara yang telah ditetapkan pada tahapan audit sebelumnya. Dengan menghubungkan permasalahan yang dirumuskan dalam bentuk tujuan audit sementara dan ketersediaan data serta akses untuk mendapatkannya. Auditor dapat menetapkan tujuan audit yang sesungguhnya yang akan dialami pada audit lanjutan.

3. Audit Lanjutan (Terinci)

Pada tahap ini auditor melakukan audit yang lebih dalam dan pengembangan temuan terhadap fasilitas, prosedur, catatan – catatan yang berkaitan dengan produksi dan operasi. Konfirmasi kepada pihak perusahaan selama audit dilakukan untuk mendapatkan penjelasan dari pejabat yang berwenang tentang adanya hal – hala yang merupakan kelemahan yang ditemukan auditor. Di samping itu, analisis terhadap hubungan kapabilitas potensial yang dimiliki dan utilisasi kapabilitas tersebut di dalam perusahaan sangat penting dalam proses audit.

Untuk mendapatkan informasi yang lengkap, relevan dan dapat dipercaya, auditor menggunakan daftar pertanyaan yang ditujukan kepada berbagai pihak yang berwenang dan berkompeten berkaitan dengan masalah yang diaudit. Dalam wawancara yang dilakukan, auditor harus menyoroti keseluruhan dan ketidaksesuaian yang ditemukan dan menilai tindakan–tindakan korektif yang telah dilakukan.

4. Pelaporan

Hasil dari keseluruhan tahapan audit sebelumnya yang telah diringkaskan dalam kertas kerja audit (KKA), merupakan dasar dalam membuat kesimpulan dan rumusan rekomendasi yang akan diberikan auditor sebagai alternatif solusi atas kekurangan-kekurangan yang masih ditemukan. Pelaporan menyangkut penyajian hasil audit kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil audit tersebut. Laporan audit disajikan dengan format sebagai berikut:

I. Informasi Latar Belakang

Menyajikan gambaran umum fungsi produksi dan operasi dari perusahaan yang diaudit, tujuan dan strategi pencapaiannya serta ketersediaan sumber daya yang mendukung keberhasilan implementasi strategi tersebut.

II. Kesimpulan Audit dan Ringkasan Temuan Audit

Menyajikan kesimpulan atas hasil audit yang telah dilakukan auditor dan ringkasan temuan audit sebagai pendukung kesimpulan yang dibuat.

III. Rumusan Rekomendasi

Menyajikan rekomendasi yang diajukan auditor sebagai alternatif solusi atas kekurangan – kekurangan yang masih terjadi. Rekomendasi harus didukung hasil analisis dan menjelaskan manfaat yang diperoleh jika rekomendasi ini diterapkan serta dampak negatif yang mungkin terjadi di masa depan jika rekomendasi ini tidak diterapkan.

IV. Ruang Lingkup Audit

Ruang lingkup audit menjelaskan tentang cakupan (luas) audit yang dilakukan, sesuai dengan penugasan yang diterima (disepakati) dengan pemberi tugas audit.

5. Tindak Lanjut

Rekomendasi yang disajikan auditor dalam laporannya merupakan alternatif perbaikan yang ditawarkan untuk meningkatkan berbagai kelemahan (kekurangan) yang masih terdapat pada perusahaan. Tindak lanjut (perbaikan) yang dilakukan merupakan bentuk komitmen manajemen untuk menjadikan organisasinya menjadi lebih baik dari yang sebelumnya. Dalam rangka perbaikan ini auditor mendampingi manajemen dalam merencanakan, melaksanakan, dan mengendalikan program-program perbaikan yang dilakukan agar dapat mencapai tujuannya efektif dan efisien”

2.3. Standar Operasional Prosedur (SOP)

2.3.1. Pengertian Standar Operasional Prosedur (SOP)

Standar Operasional Prosedur (SOP) adalah serangkaian instruksi tertulis yang dibakukan mengenai berbagai proses penyelenggaraan administrasi, bagaimana dan kapan harus dilakukan, dimana dan oleh siapa dilakukan.

2.3.2. Manfaat Standar Operasional Prosedur (SOP)

Manfaat Standart Operasional Prosedur dalam lingkup penyelenggaraan administrasi perusahaan meliputi :

1. Sebagai standarisasi cara yang dilakukan pegawai dalam menyelesaikan pekerjaan yang menjadi tugasnya
2. Mengurangi tingkat kesalahan dan kelalaian yang mungkin dilakukan oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugas
3. Mengurangi efisiensi dan efektifitas pelaksanaan tugas dan tanggung jawab individu pegawai dan organisasi secara keseluruhan.
4. Membantu pegawai menjadi lebih mandiri dan tidak tergantung pada intervensi manajemen, sehingga akan mengurangi keterlibatan pimpinan dalam pelaksanaan proses sehari-hari.
5. Meningkatkan akuntabilitas pelaksanaan tugas.
6. Menciptakan ukuran standar kinerja yang akan memberikan pegawai cara konkrit untuk memperbaiki kinerja serta membantu pengevaluasi usaha yang telah dilakukan.
7. Memastikan pelaksanaan tugas penyelenggaraan pemerintahan dapat berlangsung dalam berbagai situasi.
8. Menjamin konsistensi pelayanan kepada masyarakat, baik dari sisi mutu, waktu dan prosedur.
9. Memberikan informasi mengenai kualifikasi kompetensi yang harus dikuasai oleh pegawai dalam melaksanakan tugasnya.
10. Memberikan informasi bagi upaya meningkatkan kompetensi pegawai.
11. Memberikan informasi mengenai beban tugas yang dipikul oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya.

12. Sebagai instrumen yang dapat melindungi pegawai dari kemungkinan tuntutan hukum karena tuduhan melakukan penyimpangan.
13. Menghindari tumpang tindih pelaksanaan tugas.
14. Membantu penelusuran terhadap kesalahan-kesalahan prosedural dalam memberikan pelayanan.
15. Membantu memberikan informasi yang diperlukan dalam penyusunan standar pelayanan, sehingga sekaligus dapat memberikan informasi bagi kinerja pelayanan.