

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Benny Prawiranega (2017), menunjukkan bahwa audit operasional yang dilakukan dalam perusahaan memiliki pengaruh yang sangat besar terhadap peningkatan efektivitas pengendalian *intern* perusahaan. Dalam penelitian ini yang digunakan oleh peneliti adalah metode deskriptif analisis. Teknik pengumpulan data yaitu, melalui dokumentasi, riset kepustakaan, dan observasi langsung di PD. ACB Banjarasari. Hasil dari penelitian menunjukkan program audit operasional untuk meningkatkan efektivitas penjualan pada PD. ACB banjarasari telah dilaksanakan dengan cukup baik serta berjalan sesuai ketentuan yang berlaku. Hal ini bisa dilihat dengan adanya tahapan-tahapan perencanaan, pelaksanaan, pelaporan dan tindak lanjut telah dilaksanakan dengan efektif, sehingga kecurangan dan penyimpangan yang menghambat efektivitas penjualan yang telah di rencanakan dapat diperbaiki.

Penelitian yang dilakukan oleh Ferry Adjie Akhma dan Lilis Ardini (2017), membahas mengenai keefektivitasan pengelolaan sumber daya manusia melalui penerapan audit operasional dan untuk memahami bagian yang menyebabkan ketidakefektivitasan pengelolaan sumber daya manusia serta memberikan rekomendasi yang diperlukan sebagai upaya perbaikan dan peningkatan fungsi sumber daya manusia pada CV. Jaya Sentosa. Dalam penelitian ini menggunakan metode deskriptif kualitatif. Metode pengumpulan data melalui wawancara, kuesioner, dan observasi (pengamatan) langsung di CV. Jaya Sentosa. Hasil penelitian menunjukkan fungsi sumber daya manusia pada CV. Jaya Sentosa telah berjalan cukup baik, namun terdapat beberapa kekurangan dan kelemahan yaitu pada fungsi perencanaan tenaga kerja belum memiliki perencanaan tenaga kerja yang terdokumentasi secara tertulis, dalam fungsi seleksi tidak adanya materi wawancara secara tertulis dan pada fungsi pelatihan dan pengembangan terdapat temuan tidak adanya standardisasi untuk

karyawan yang dipilih untuk diikuti pengembangan hanya berdasarkan kemampuan yang dimiliki oleh karyawan.

Penelitian yang dilakukan oleh Nova Wahyuningsih, et al (2015), membahas mengenai audit yang dilaksanakan pada Perusahaan Daerah Minum (PDAM) Kabupaten Malang yang telah sesuai dengan tahap-tahap audit operasional yang terdiri dari audit pendahuluan, tahap audit mendalam dan tahap pelaporan. Adanya struktur organisasi perusahaan dan uraian tugas dengan jelas sehingga wewenang dan tanggung jawab masing-masing bagian menjadi jelas. Audit operasional berperan dalam menunjang efektivitas penjualan pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kabupaten Malang dilihat dari pelaksanaan aktivitas penjualan selalu berpedoman pada kebijakan, sistem dan prosedur yang telah ditetapkan. Temuan pada saat pelaksanaan audit telah dilaporkan dengan disertai saran dan rekomendasi perbaikan kemudian ditindaklanjuti oleh pihak manajemen perusahaan dalam meningkatkan efektivitas penjualan.

Penelitian yang dilakukan oleh Rosdiyati (2016), mengulas tentang fungsi produksi apakah pelaksanaan tersebut sudah sesuai dengan standar fungsi produksi yang telah ditetapkan pada perusahaan PT. Jaya Brix Indonesia. Dalam penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif, yaitu dengan pendekatan studi kasus, metode tersebut dilakukan dengan cara mengumpulkan, menyajikan, menganalisis dan menginterpretasikan data secara sistematis sehingga dapat memberikan gambaran yang cukup jelas atas objek yang diteliti dan dapat dihasilkan kesimpulan yang dijadikan dasar untuk memberikan saran. Hasil dari penelitian ini menunjukkan aktivitas fungsi produksi mulai dari jadwal induk produksi, penilaian atas tingkat persediaan, jadwal *maintance*, produktivitas dan nilai tambah, peralatan dan fasilitas produksi, pengendalian kualitas dan pengendalian barang jadi secara umum telah dilaksanakan dengan baik. Secara umum aktivitas fungsi produksi telah efektif namun ada terdapat beberapa permasalahan. Sehingga perusahaan perlu memperbaiki kekurangan-kekurangan yang ada, sehingga kedepannya operasional produksi bisa efektif.

Penelitian yang dilakukan oleh Roslia Ardiani Hijayati *et all* (2014). Membahas mengenai kegiatan produksi apakah pelaksanaan tersebut sudah baik di PT. Semen Gresik (Persero). Dalam penelitian ini menggunakan metode deskriptif dengan pendekatan kualitatif. Penelitian ini dilakukan bertujuan untuk mengetahui penerapan audit operasional bagian produksi dan menilai kinerja bagian produksi ditinjau dari konsep efisiensi, efektivitas, dan ekonomisasi. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa audit operasional dilakukan oleh auditor independen, internal dan pemerintah. Begitupun dengan hasil analisis data menunjukkan bahwa efisiensi paling baik dilakukan pada tenaga kerja dan *idle capacity* tahun 2011-2013, sedangkan pada tahun 2013, efektivitas paling baik dilakukan dan ekonomisasi paling baik dilakukan tahun 2011.

Penelitian yang dilakukan oleh Kashan Pirzada (2013), penelitian ini bertujuan untuk menentukan pentingnya dampak audit internal dalam organisasi. Terdapat 15 item persepsi biaya keuangan dan operasional serta manfaat penggunaan audit internal. *Survey* dilakukan ke satu organisasi Oil and Gas Development Company Ltd. Penelitian ini bersifat deskriptif karena beberapa penelitian lain dilakukan dengan tema yang sama di negara yang berbeda. Populasi sasaran Oil and Gas Development Company Ltd terdiri dari 10.653 karyawan yang bekerja di berbagai cabang dan kantor pusat. Ukuran lengkap sampel adalah 150 kuesioner, namun hanya 101 kuesioner lengkap yang diterima dari perusahaan tersebut untuk mengetahui faktor-faktor biaya keuangan dan operasional serta manfaat penggunaan audit internal. Temuan penelitian menunjukkan bahwa dua variabel hasilnya negatif. Sehingga audit internal kurang efisien dibandingkan dengan *outsourcing* yang masih lebih murah.

Penelitian yang dilakukan oleh Hategkiman Verenanda (2014). Penelitian ini bertujuan untuk menilai peran audit operasional dan alokasi biaya pada kinerja organisasi. Audit operasional yang dilakukan untuk menilai efektifitas dan efisiensi operasi dalam memenuhi anggaran dan untuk meningkatkan kinerja dan pemanfaatan sumber daya secara maksimal. Penilaian disini membantu organisasi mengurangi pemborosan sumber daya

dan meningkatkan kinerjanya karena lebih banyak audit operasional dilakukan, maka lebih banyak alokasi biaya yang akurat dan akan berdampak pada organisasi yang berkinerja baik.

Penelitian yang dilakukan oleh Cynthia Wallin et all 2006, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana seharusnya sebuah perusahaan memutuskan pendekatan manajemen persediaan seperti apa yang hendak digunakan untuk item yang dibeli. Penelitian ini menggunakan pendekatan tinjauan literatur yang relevan dan berdasarkan pengamatan anekdot dari empat studi kasus. Hasil penelitian ini ditemukan bahwa keputusan manajemen persediaan dipengaruhi oleh tiga faktor yakni, permintaan pelanggan, sifat jalur *supply*, dan daya tawar perusahaan kepada pemasok.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Auditing

2.2.1.1 Pengertian Audit

Menurut Mulyadi (2014:9) Audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Menurut Arens, Elder dan Beasley (2015:2) Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Sedangkan menurut Agoes (2012:4) Audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan.

Berdasarkan definisi-definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa audit adalah suatu pemeriksaan dan penilaian yang dilakukan secara kritis dan sistematis, terhadap pengendalian internal yang bertujuan untuk melindungi dan

melakukan pengamanan agar dapat mengetahui jika terjadi kecurangan dan ketidakwajaran yang dilakukan oleh perusahaan. Proses audit sangat diperlukan oleh perusahaan, karena dengan adanya proses tersebut auditor dapat memberikan pernyataan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan.

2.2.1.2. Jenis-Jenis Audit

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2015:12) akuntan publik melakukan tiga jenis utama audit, yaitu :

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)
Mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Dalam audit operasional, *review* atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atau struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasara, dan semua bidang dimana auditor menguasainya. Sebagai contoh: mengevaluasi apakah pemrosesan gaji yang terkomputerisasi.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)
Dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi, contohnya: menentukan pegawai akuntansi sesuai prosedur yang di syaratkan pengendali perusahaan, memeriksa ketaatan upah rata-rata dengan hukum upah, dan memeriksa perjanjian kontraktual dengan *bankers* dan peminjam lainnya untuk meyakinkan perusahaan menaati hukum yang berlaku
3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)
Dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah standar akuntansi Amerika Serikat atau internasional, walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi itu. Contohnya, audit tahunan atas laporan keuangan. Untuk menentukan

bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai standar, auditor harus mengumpulkan bukti untuk menentukan apakah laporan keuangan berisikan kesalahan atau salah saji.

Ditinjau dari jenis pemeriksaan, menurut Agoes (2012:11) audit bisa dibedakan atas:

1. *Manajemen 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, efektivitas, 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.
2. *Pemeriksaan Ketaatan (Compliance Audit)*
Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak internal perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (pemerintah, badan pengawas pasar modal dan laporan keuangan, bank Indonesia, direktorat jenderal Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun bagian audit internal.
3. *Pemeriksaan Internal (Internal Audit)*
Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian audit internal perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terkebijakan manajemen yang telah ditentukan.
4. *Computer Auditing*
Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *electronic data processing* (EDP) sistem. Ada dua metode yang dilakukan auditor:

a. *Audit Around the Computer*

Dalam hal ini auditor hanya memeriksa input dan output dari EDP sistem tanpa melakukan tes terhadap proses dalam EDP sistem tersebut.

b. *Audit Through the Computer*

Selain memeriksa *input* dan *output*, auditor juga melakukan tes proses EDP nya. Pengetesan tersebut (merupakan *compliance test*) dilakukan dengan menggunakan *generalized audit software* dan memasukan *dummy data* (data palsu) untuk mengetahui apakah data tersebut di proses sesuai dengan sistem yang seharusnya. *Dummy data* digunakan agar tidak mengganggu data asli. Dalam hal ini kantor akuntan publik harus mempunyai *computer auditing specialist* yang merupakan auditor berpengalaman dengan tambahan keahlian di bidang *computer information system* audit.

Sedangkan menurut Mulyadi (2014:30) *auditing* umumnya digolongkan menjadi tiga golongan, yaitu:

1. *Audit Laporan Keuangan (Financial Statement Audit)*
Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum.
2. *Audit Kepatuhan (Compliance Audit)*
Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya di laporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.
3. *Audit Operasional (Operational Audit)*
Audit operasional merupakan *review* secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian dari padanya, dalam hubungannya dengan tujuan

tertentu. Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya audit tersebut.

2.2.1.3. Standar Audit

Standar *auditing* yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (2011:150.1-150.2) dalam Agoes (2012:31) terdiri dari sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar sebagai berikut:

A. Standar Umum

1. audit harus dilakukan oleh seseorang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. seseorang auditor harus mempertahankan dan mengedepankan sesuatu yang berhubungan dengan independensi dan perikatan.
3. dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran ilmunya secara professional dengan cermat dan seksama.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

1. pekerjaan mengaudit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten, harus disupervisi dengan semestinya.
2. pemahaman mengenai pengendalian *intern* harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan saat mengaudit.
3. bukti audit kompoten yang cukup harus diperoleh melakukan inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

C. Standar Pelaporan

1. laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi di Indonesia yang berlaku umum.
2. laporan auditor harus menunjukkan jika ada inkosistensi penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan

dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

3. pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan.

Menurut PSA.01 (SA Seksi 150) dalam Agoes (2012:30): standar *auditing* berbeda dengan prosedur *auditing*, yaitu “prosedur” berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan “standar” berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar *auditing*, yang berlaku dengan prosedur *auditing*, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Standar *auditing* yang telah ditetapkan berlaku saat ini harus menjadi pedoman dan pegangan bagi auditor untuk melaksanakan tugas auditnya, sehingga kewajiban dan larangan auditor dapat dipenuhi dengan baik, dan standar audit juga dapat berfungsi sebagai pengendali secara preventif terhadap kecurangan, ketidakjujuran, dan kelalaian. Standar audit juga diharapkan dapat mendorong auditor menggunakan kemahiran jabatannya, menjaga kerahasiaan informasi atau data yang diperoleh, melakukan pengendalian mutu, dan bersikap profesional.

Penetapan standar audit yang dilakukan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia juga harus disesuaikan dengan kondisi profesi auditor saat ini dalam perancangannya dan sejalan dengan perundangan yang berlaku. Agar dapat berjalan sesuai dengan peraturan pemerintah tanpa merugikan profesi auditor itu sendiri.

2.2.2 Audit Operasional

2.2.2.1 Pengertian Audit Operasional

Berikut terdapat pengertian audit operasional menurut para ahli, banyak definisi audit operasional yang mencakup penyebutan *efficiency*, *effectiveness*, *economy*.

Menurut Agoes (2013:172) audit manajemen, disebut juga *operational audit*, *functional 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.

Menurut Caler dan Crochett yang dikutip oleh Tunggal (2012:13) audit operasional adalah proses sistematis untuk mengevaluasi suatu keefektifan organisasi, efisiensi dan ekonomi operasi di bawah *control* dan pelaporan manajemen kepada orang yang tepat hasil dari evaluasi bersama dengan rekomendasi untuk perbaikan.

Berdasarkan definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa pengertian audit operasional adalah suatu proses pemeriksaan dan pengevaluasian kegiatan operasi suatu perusahaan untuk mencapai tujuannya sesuai dengan standar dan ketentuan secara efektif dan efisien.

2.2.2.2 Jenis-Jenis Audit Operasional

Menurut arens, *et all* (2011:457), audit operasional terdiri atas tiga kategori utama, yaitu :

1. Audit Fungsional (*Functional Audit*)

Fungsi adalah sarana untuk mengkategorikan aktivitas perusahaan seperti fungsi penjualan atau fungsi penagihan. Audit fungsional ini meliputi satu fungsi atau lebih dalam organisasi. Keunggulan dari audit fungsional adalah memungkinkan auditor melakukan spesialis. Kekurangan audit fungsional adalah tidak dievaluasinya fungsi saling berkaitan.

2. **Audit Fungsional (*Functional Audit*)**
Fungsi adalah sarana untuk mengkategorikan aktivitas perusahaan seperti fungsi penjualan atau fungsi penagihan. Audit fungsional ini meliputi satu fungsi atau lebih dalam organisasi. Keunggulan dari audit fungsional adalah memungkinkan auditor melakukan spesialis. Kekurangan audit fungsional adalah tidak dievaluasinya fungsi saling berkaitan.
3. **Audit Fungsional (*Functional Audit*)**
Fungsi adalah sarana untuk mengkategorikan aktivitas perusahaan seperti fungsi penjualan atau fungsi penagihan. Audit fungsional ini meliputi satu fungsi atau lebih dalam organisasi. Keunggulan dari audit fungsional adalah memungkinkan auditor melakukan spesialis. Kekurangan audit fungsional adalah tidak dievaluasinya fungsi saling berkaitan.
4. **Audit Organisasional (*Organizational Audit*)**
Audit operasional atas suatu organisasi menyangkut keseluruhan unit organisasi seperti departemen, cabang, atau anak perusahaan. Penekanan audit organisasional adalah seberapa efisien dan efektif fungsi-fungsi dalam organisasi berinteraksi, rencana organisasi dalam metode-metode untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas merupakan hal yang penting dalam jenis pemeriksaan ini.
5. **Penugasan khusus (*Special Assignment*)**
Penugasan audit operasional khusus timbul atas permintaan manajemen. Terdapat banyak variasi dalam pemeriksaan tersebut, misalnya penyelidikan kemungkinan kecurangan dalam satu divisi.

2.2.2.3 Tujuan Audit Operasional

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

1. menilai kinerja (*performance*) dari manajemen dan berbagai fungsi dalam perusahaan.
2. menilai apakah berbagai sumber daya (manusia, mesin, dana harta lainnya) yang dimiliki perusahaan telah digunakan secara efisien dan ekonomis.

3. menilai efektivitas perusahaan dalam mencapai tujuan (*objective*) yang telah ditetapkan oleh *top management*.
4. dapat memberikan rekomendasi kepada *top management* untuk memperbaiki 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.

Sedangkan menurut Bayangkara (2015:5), tujuan audit operasional untuk mengidentifikasi kegiatan, program, dan aktivitas yang masih memerlukan perbaikan sehingga dengan rekomendasi yang diberikan nantinya data dicapai perbaikan atas pengelolaan berbagai program dan aktivitas pada perusahaan tersebut. oleh sebab itu. Audit ini menitikberatkan pada berbagai objek audit yang diperkirakan dapat diperbaiki dimasa yang akan datang, disamping juga mencegah kemungkinan terjadinya berbagai kerugian.

Menurut Kumaat (2010:45), tujuan dari audit operasional secara umum adalah:

1. menggali berbagai akar masalah di balik kinerja bisnis yang tergambar dalam laporan keuangan yang terkait dengan efektivitas dan efisiensi kinerja pengelolaan berbagai objek
2. memastikan bahwa seluruh aset non keuangan menjadi aset yang produktif bagi bisnis perusahaan yaitu memberi manfaat yang sepadan disbanding biaya atau risiko yang timbul.
3. memastikan bahwa seluruh sistem (*business process*) berjalan dalam koridor standar (kualitas) yang ditetapkan dengan tingkat pengendalian internal yang memadai.

2.2.2.4 Karakteristik Audit Operasional

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

1. audit operasional adalah prosedur yang bersifat *investigative*.

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 atau unit atau fungsi yang diaudit dalam menjalankan misi, tanggung jawab dan tugasnya.
5. pengukuran terhadap keefektifan didasarkan pada bukti atau data dan standar.
6. tujuan utama audit operasional adalah memberikan informasi kepada pimpinan tentang efektif tidaknya perusahaan, suatu unit atau suatu fungsi. Diagnosis tentang permasalahan dan sebab-sebabnya, dan rekomendasi tentang langkah-langkah korektifnya merupakan tujuan tambahan.

2.2.2.5 Pelaksanaan Audit Operasional

Menurut Arens, *et all* (2011:458), auditor operasional biasanya dilakukan oleh salah satu dari tiga kelompok yaitu:

1. **Audit Internal**

Auditor internal merupakan posisi unik yang melakukan audit operasional di mana beberapa orang menggunakan istilah audit internal dan audit operasional secara bergantian. Akan tetapi, tidak semua audit operasional dilakukan oleh audit internal atau hanya auditor internal yang melakukan audit operasional. Banyak departemen audit internal yang melakukan keduanya, yaitu audit operasional dan keuangan secara bersamaan. Oleh karena mereka menghabiskan waktu kerja mereka untuk perusahaan yang mereka audit, maka audit internal diuntungkan dalam melakukan audit operasional. Mereka dapat mengembangkan pengetahuan yang cukup tentang perusahaan dan bisnis yang penting bagi efektifitas audit operasional.

Untuk memaksimalkan efektifitas dalam menjalankan audit keuangan dan operasional, departemen audit internal harus melapor kepada dewan direksi atau direktur umum. Auditor internal harus memiliki akses dan komunikasi

berkelanjutan dengan komite audit dari dewan direksi. Pelaporan kepada komite audit membantu auditor internal agar tetap independen.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah regional dan pusat melakukan audit operasional, yang seringkali menjadi bagian dalam pelaksanaan audit keuangan. Seperti telah dibahas kelompok auditor pemerintah yang paling dikenal adalah BPK, namun auditor pemerintah lainnya juga harus melakukan audit keuangan dan operasional.

3. Kantor Akuntan Publik (KAP)

KAP melakukan audit laporan keuangan historis, seringkali tindakan audit ini terdiri atas identifikasi masalah operasional dan rekomendasi yang bermanfaat bagi klien audit. Klien umumnya melibatkan KAP untuk melakukan audit operasional dalam satu atau lebih bagian-bagian tertentu dari bisnisnya.

2.2.2.6 Sasaran Audit Operasional

Menurut Bhayangkara (2015:28) ada tiga elemen penting dalam setiap sasaran audit, yaitu kriteria, penyebab, dan akibat:

1. Kriteria

Merupakan norma, standar, atau sekumpulan standar yang menjadi panduan setiap individu (kelompok) dalam melakukan aktifitasnya sebagai pelaksanaan atas wewenang dan tanggung jawab yang diberikan padanya. Kriteria dapat berupa *standard operating procedure (SOP)*, *job description*, peraturan perusahaan, rencana bisnis atau petunjuk pelaksanaan suatu aktivitas dan standar evaluasinya, serta bentuk-bentuk lain yang mungkin sesuai dengan karakteristik objek audit.

2. Penyebab

Merupakan tindakan atau aktivitas aktual yang dilakukan oleh setiap individu (kelompok) yang terdapat pada objek audit.

3. Akibat

Merupakan hasil pengukuran dan perbandingan antara aktivitas individu (kelompok) dengan kriteria yang telah ditetapkan terhadap aktivitas tersebut.

Auditor tidak hanya menilai penyebab dan atau akibatnya, tetapi penilaian juga dilakukan terhadap kriteria yang menjadi pedoman dalam setiap aktivitas. Apakah kriteria yang digunakan saat ini masih relevan dengan praktik-praktik yang dijalankan? Apakah kriteria sudah merupakan praktik terbaik (*the best practice*) pada industri yang sama? Apakah kriteria ini sudah sesuai dengan ketentuan dan peraturan yang berlaku untuk aktivitas tersebut? pertanyaan-pertanyaan tersebut merupakan poin-poin kritis dalam penilaian kriteria. Dalam praktiknya, auditor mungkin mengalami kesulitan dalam membedakan antara kondisi, kriteria, penyebab, dan akibat. Maka dari itu, kehati-hatian auditor dalam memahami permasalahan dalam objek pemeriksaan dan tujuan dilakukannya audit sangat penting untuk menghindari terjadinya kesalahan interpretasi dan mengelompokkan temuan-temuan yang diperoleh.

2.2.2.7 Tahap-Tahap Audit Operasional

Ada beberapa tahapan yang harus dilakukan dalam audit operasional menurut Bhayangkara (2015:11)

1. Audit Pendahuluan

Audit pendahuluan dilakukan untuk mendapatkan informasi latar belakang terhadap objek yang diaudit. Pada audit ini dilakukan penelaahan terhadap berbagai peraturan, ketentuan dan kebijakan berkaitan dengan aktivitas yang diaudit. Serta menganalisis berbagai informasi yang telah diperoleh untuk mengidentifikasi hal – hal yang potensial mengandung kelemahan pada perusahaan yang diaudit. Dalam tahap ini auditor dapat menentukan beberapa tujuan audit sementara.

2. *Review* dan Pengujian Manajemen

Auditor melakukan *review* dan pengujian pengendalian terhadap pengendalian, objek audit, dengan tujuan untuk menilai efektivitas pengendalian manajemen dalam mendukung pencapaian tujuan perusahaan.

3. Audit Terinci

Auditor melakukan pengumpulan bukti yang cukup dan kompeten untuk mendukung tujuan audit yang telah ditemukan. Pada tahap ini dilakukan pengembangan temuan untuk mencari keterkaitan antara satu temuan dengan temuan yang lain dalam menguji permasalahan yang berkaitan dengan tujuan audit. Temuan ini disajikan dalam suatu kertas kerja audit (KKA) untuk mendukung dimpilan audit yang dibuat dan rekomendasi yang diberikan.

4. Pelaporan

Tahapan ini bertujuan untuk mengkomunikasikan hasil audit termasuk rekomendasi yang diberikan kepada berbagai pihak yang berkepentingan. Laporan disajikan dalam bentuk komprehensif (menyajikan temuan – temuan penting hasil audit untuk mendukung kesimpulan audit dan rekomendasi. Rekomendasi harus disajikan dengan bahasa operasional dan mudah dimengerti serta menarik untuk ditindak lanjuti.

5. Tindak Lanjut

Tahap akhir dari audit operasional yaitu tindak lanjut yang bertujuan untuk mendorong pihak – pihak yang berwenang untuk melaksanakan tindak lanjut (perbaikan) sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Auditor tidak memiliki wewenang untuk mengharuskan manajemen melaksanakan tindak lanjut sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Oleh karena itu, rekomendasi yang disajikan dalam laporan audit seharusnya sudah merupakan hasil diskusi dengan berbagai pihak yang berkepentingan dengan tindakan perbaikan tersebut.

2.2.2.8 Perbedaan Audit Operasional dengan Audit Keuangan

Menurut Bhayangkara (2015:8) ada beberapa perbedaan antara audit operasional dan audit keuangan, diantaranya adalah:

Tabel 2.1 Perbedaan Audit Operasional dan Audit Keuangan

No	Keterangan	Audit Operasional	Audit Keuangan
1.	Tujuan Audit	Audit operasional ditujukan untuk mencapai perbaikan atas berbagai program atau aktivitas dalam pengelolaan perusahaan yang masih memerlukan perbaikan.	Audit keuangan dilakukan untuk mendapatkan keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan telah disusun melalui proses akuntansi yang berlaku umum.
2.	Ruang Lingkup Audit	Ruang lingkup audit meliputi keseluruhan fungsi operasi dan unit – unit terkait yang ada didalamnya.	Audit keuangan menekankan auditnya pada data – data akuntansi perusahaan dan proses penyajian laporan yang disajikan manajemen.
3.	Dasar Yudiris	Audit operasional bukanlah merupakan suatu kewajiban bagi perusahaan	Secara hukum semua perusahaan harus menyajikan laporan keuangan yang telah di audit oleh auditor independen.
3.	Pelaksana Audit	Audit operasional dilakukan dalam rangka untuk menemukan kekurangan dan kelemahan pengelolaan perusahaan.	Audit keuangan dilakukan dalam rangka pengesahan (opini) secara independen dari pihak auditor atas kewajaran laporan

			keuangan yang disajikan manajemen perusahaan tersebut.
5.	Frekuensi Audit	Audit operasional tidak ada ketentuan mengikat yang mengharuskan untuk melakukan audit setiap peridode waktu tertentu.	Audit keuangan dilakukan paling sedikit satu kali dalam satu tahun dan bersifat reguler.
6.	Oriental Hasil Audit	Audit operasional merupakan <i>anticipatory audit</i> .	Audit keuangan dilakukan terhadap data – data keuangan perusahaan yang bersifat historis
7.	Bentuk laporan audit	Laporan yang bersifat komprehensif	Laporan bentuk pendek
8.	Pengguna laporan	Laporan audit operasional lebih ditunjukkan kepada pihak internal perusahaan.	Laporan audit keuangan ditunjukkan kepada berbagai kelompok pengguna yang berada diluar perusahaan.

Sedangkan menurut Alvin.A Arens,dkk (2014:439) terdapat tiga perbedaan utama antara audit operasional dan audit keuangan:

1. Tujuan audit

Audit keuagan menekankan apakah informasi historis dicatat dengan benar, sedangkan audit operasional menekankan efektivitas dan efisiensi. Audit keuangan berorientasi pada masa lalu, sementara audit operasional berfokus pada perbaikan kinerja dimasa mendatang.

2. Distribusi laporan

Laporan audit keuangan pada umumnya didistribusikan kepada pemakai laporan keuangan eksternal, seperti pemegang saham dan bankir. Sementara audit operasional laporannya ditunjukkan terutama untuk manajemen.

Distribusi laporan audit keuangan yang luas akan memerlukan struktur yang terdefinisi dengan baik dan penggunaan kata – kata. Distribusi laporan audit operasional yang terbatas dan beragamnya sifat audit efisiensi dan efektivitas akan membuat laporan audit operasional yang sangat bervariasi dari audit ke audit.

3. Dimasukannya bidang non keuangan

Audit keuangan terbatas hanya pada hal – hal yang langsung mempengaruhi kewajaran laporan keuangan, sedangkan audit operasional meliputi aspek efektivitas dan efisiensi dalam organisasi.

2.2.3 Distribusi

Didalam suatu usaha, untuk mencapai tujuan dan sasaran, setiap perusahaan melakukan kegiatan distribusi. Menurut Assauri (2013:198) distribusi merupakan kegiatan penyampaian produk sampai ke tangan si pemakai atau konsumen pada waktu yang tepat

Menurut Daryanto (2011:63) distribusi adalah suatu perangkat organisasi yang saling bergantung dalam menyediakan satu produk untuk digunakan atau dikonsumsi oleh konsumen atau pengguna.

Sedangkan menurut Kotler dan Armstrong (2008:63) menyatakan bahwa distribusi adalah kegiatan yang dilakukan perusahaan yang membuat produk tersedia bagi pelanggan sasaran.

Berdasarkan definisi di atas disimpulkan bahwa distribusi adalah kegiatan penyampaian sebuah produk ke pelanggan pada waktu yang tepat.

2.2.4 Efektifitas

2.2.4.1 Pengertian Efektifitas

Menurut Bhayangkara (2015:17) secara singkat efektivitas dapat dipahami sebagai tingkat keberhasilan suatu perusahaan untuk mencapai tujuannya.

Menurut Mardiasmo (2018:166) pengertian efektifitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan, efektifitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai.

Dari perbandingan pengertian diatas peneliti menyimpulkan bahwa efektivitas merupakan suatu hasil dari tingkatan pencapaian suatu program yang sudah ditetapkan perusahaan dalam bentuk tujuan perusahaan.

2.2.4.2. Pengukuran Efektifitas

Menurut Mardiasmo (2011:134), menyatakan bahwa efektifitas adalah ukuran berhasil atau tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi berhasil mencapai suatu tujuan, maka organisasi tersebut dikatakan telah berjalan dengan efektif. Hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektifitas tidak menyatakan tentang seberapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut. Biaya boleh jadi melebihi apa yang dianggarkan, boleh jadi dua kali lebih besar atau bahkan tiga kali lebih besar daripada yang dianggarkan. Efektifitas hanya melihat apakah suatu program atau kegiatan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

2.2.5. Efisiensi

2.2.5.1. Pengertian Efisiensi

Efisien adalah suatu proses yang dilakukan untuk mengukur dan membandingkan keluaran dan masukan. Atau mengukur perbandingan antara *output* yang dihasilkan terhadap input yang digunakan. (Mahmudi, 2010:143-166).

Menurut Bhayangkara (2015:12), menyatakan bahwa efisiensi adalah sesuatu yang berhubungan dengan bagaimana perusahaan melakukan operasinya, sehingga dapat dicapai optimalisasi penggunaan sumber daya yang dimiliki. Efisiensi berhubungan dengan metode kerja (operasi).

Menurut Arens, et all, (2011:) efisiensi mengacu pada penentuan sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut, seperti menentukan apakah bagian menghasilkan dengan biaya minimum.

Sedangkan menurut Agoes (2013:178) efisien adalah jika dengan biaya (*input*) yang sama bisa dicapai hasil (*output*) yang lebih besar, maka hal tersebut disebut efisien.

Jadi dari beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa efisiensi adalah suatu proses yang dilakukan oleh perusahaan dalam melakukan operasinya dengan membandingkan biaya (*input*) yang sama bisa dicapai hasil (*output*) yang lebih besar. Pengertian efisien senantiasa dikaitkan dengan pengertian efektif, meskipun sebenarnya ada perbedaan diantara keduanya. Efektifitas menekankan pada hasil yang dicapai, sedangkan efisiensi lebih melihat pada bagaimana cara mencapai hasil yang dicapai itu dengan membandingkan antara *input* dan *output* nya.

2.2.5.2. Pengukuran Efisiensi

Menurut Mardiasmo (2009:127), menyatakan bahwa efisiensi mempunyai pengertian yang berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara *output* yang dihasilkan terhadap *input* yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan dengan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*).

2.3. Kerangka Konseptual

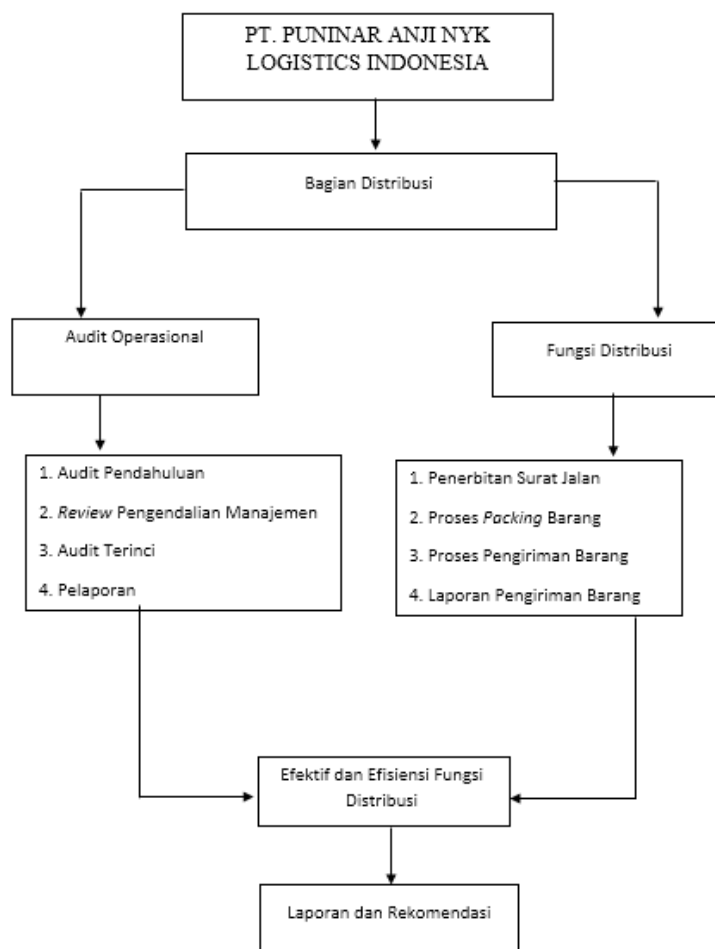
Dengan semakin meluasnya ruang lingkup aktivitas yang dilakukan suatu organisasi, maka tingkat pengawasan dan pengendalian yang dilakukan oleh pihak manajemen akan semakin bertambah. Oleh karena itu tingkat aktivitas yang semakin tinggi ini maka diharapkan pihak manajemen mampu untuk mengendalikan pelaksanaan kegiatan perusahaan ini secara efektif dan efisien.

Audit operasional dapat dilakukan oleh manajemen. Audit operasional juga bertujuan untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensi operasi dan melaporkan hasilnya kepada orang yang tepat disertai rekomendasi perbaikan. Audit operasional dapat juga dipandang sebagai suatu bentuk kritik membangun disertai rekomendasi yang dapat diterapkan pada perusahaan secara keseluruhan atau bagian tertentu suatu perusahaan untuk meningkatkan proses operasi kearah yang diharapkan. Audit operasional ini lebih ditekankan pada kegiatan pelayanan publik yang bertujuan untuk memeriksa apakah kebijakan, prosedur, dan kegiatan

pelayanan publik sudah mencapai tujuan yang diterapkan manajemen dan apakah tujuan tersebut dicapai dengan cara yang terbaik dan ekonomis.

Distribusi merupakan jaringan organisasi yang menghubungkan produsen dengan pengguna (konsumen). Pada akhir audit operasional biasanya dimuat beberapa rekomendasi untuk mengatasi beberapa kelemahan yang ada serta kemungkinan-kemungkinan untuk menuju perbaikan yang diharapkan dapat membantu manajemen dalam melaksanakan operasi perusahaan, khususnya terhadap fungsi distribusi dengan lebih efektif dan efisien.

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran diatas, maka disusun suatu kerangka pemikiran yang dapat disajikan sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Konseptual

Sumber : data diolah oleh peneliti