

BAB II
TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS
PENELITIAN

2.1 Tinjauan Penelitian

2.1.1 Audit

2.1.1.1 Pengertian Audit

Auditing merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat. Pihak yang melaksanakan *auditing* disebut dengan auditor. Pengertian *auditing* semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan *auditing*.

Menurut Arens dkk (2010:4) definisi *auditing* adalah sebagai berikut :

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent person”.

Pengertian audit menurut James A.Hall dan Tommie Singleton yang dialihbahasakan oleh Dewi Fitriasari dan Deny Arnos Kwary (2007:3) adalah sebagai berikut :

“Audit adalah proses sistematis mengenai mendapatkan dan mengevaluasi secara objektif bukti yang berkaitan dengan penilaian mengenai berbagai kegiatan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara penilaian – penilaian tersebut dan membentuk kriteria serta menyampaikan hasilnya kepada para pengguna yang berkepentingan”.

Sedangkan pengertian audit menurut Sukrisno Agoes (2006:3) dalam bukunya yang berjudul *Auditing* adalah sebagai berikut :

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

Dari definisi diatas, penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, mengenai pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

2.1.1.2 Jenis – Jenis Audit

Menurut Arens dkk yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:19) jenis – jenis audit adalah sebagai berikut :

1. Audit Operasional

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran – saran untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, review atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atau struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2. Audit Ketaatan

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pemakai luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip – prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), 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. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan GAAP, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang material atau salah saji lainnya”.

2.1.2 Audit Operasional

2.1.2.1 Pengertian Audit Operasional

Salah satu kegiatan mengevaluasi kinerja sebuah departemen didalam sebuah perusahaan adalah dengan melakukan audit terhadap kinerja departemen tersebut. Audit dilakukan untuk mengetahui sejauh mana suatu departemen menjalankan tugasnya sesuai visi dan misi perusahaan. Audit ditinjau dari jenis pemeriksaan, salah

satunya yaitu audit operasional. Audit yang dilakukan untuk menilai efisiensi, efektivitas dan keekonomisan dari fungsi yang terdapat dalam perusahaan.

Menurut Caler dan Crochett yang dikutip oleh Amin Widjaja Tunggal (2012:13) pengertian audit operasional adalah sebagai berikut :

“Operational auditing is a sistematic process of evaluating an organisation’s effectiveness, efficiency, and economy of operation under management’s control and reporting to appropriate person the result of the evaluation along with recommendations for improvement”.

Menurut IBK. Bayangkara (2008:2) pengertian audit operasional adalah sebagai berikut :

“Audit operasional (audit manajemen) adalah pengevaluasian terhadap efisiensi dan efektivitas operasi perusahaan”.

Dari pengertian di atas, penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa audit operasional merupakan pengkajian terhadap kegiatan operasi suatu organisasi untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas kinerja suatu bagian dalam perusahaan.

2.1.2.2 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 Guy dkk 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.

2.1.2.3 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 dan 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 objektif atas suatu operasi.

2.1.2.4 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 atau unit/ fungsi yang diaudit dalam menjalankan misi, tanggungjawab, 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.

Sedangkan menurut I Gusti A.R (2011:44) karakteristik audit kinerja adalah sesuatu yang hanya dimiliki oleh audit kinerja, yang membedakan audit kinerja dengan jenis audit lainnya. Berikut ini adalah beberapa karakteristik dari audit kinerja.

1. Audit kinerja berusaha mencari jawaban atas dua pertanyaan dasar berikut.
 - a. Apakah sesuatu yang benar telah dilakukan (*doing the right things*)?

b. Apakah sesuatu telah dilakukan dengan cara yang benar (*doing the things right*)?

Pertanyaan pertama ditujukan terutama bagi pembuat kebijakan. Tujuannya adalah untuk mengevaluasi apakah kebijakan telah diputuskan dengan tepat. Pertanyaan kedua ditujukan untuk mengetahui sejauh mana kebijakan yang diambil telah diterapkan dengan benar atau apakah kebijakan tersebut telah dilaksanakan dengan cara-cara yang memadai.

2. Proses audit kinerja dapat dihentikan apabila pengujian terinci dinilai tidak akan memberikan nilai tambah yang signifikan bagi perbaikan manajemen atau kondisi internal lembaga audit dinilai tidak mampu untuk melaksanakan pengujian terinci.

2.1.2.5 Jenis – Jenis Audit Operasional

Menurut A. Arens dkk yang dialihbahasakan oleh Ford Lumban Gaol (2006:498) ada tiga kategori luas audit operasional yaitu :

1. Audit Fungsional

Fungsi – fungsi adalah sarana penggolongan aktifitas bisnis seperti fungsi penagihan atau fungsi produksi. Ada banyak cara yang berlainan untuk menggolongkan dan membagi lagi fungsi – fungsi yang ada. Audit fungsional membahas satu atau lebih fungsi dalam organisasi.

2. Audit Organisasional

Audit operasional pada organisasi membahas seluruh organisasi seperti bagian, cabang, atau perusahaan anak. Audit organisasional menekankan

seberapa efisiensi dan efektifnya fungsi – fungsi ini berinteraksi. Rencana organisasi dan metode – metode untuk mengkoordinasikan aktifitas – aktifitas yang sangat penting dalam audit jenis ini.

3. Penugasan Khusus

Dalam audit operasional, penugasan khusus timbul atas permintaan manajemen. Ada banyak variasi audit seperti ini. Contoh – contohnya mencakup penentuan penyebab tidak efektifnya sistem teknologi informasi, penyelidikan kemungkinan kecurangan dalam divisi tertentu, dan pembuatan rekomendasi untuk mengurangi biaya produksi suatu barang.

2.1.2.6 Pelaksanaan Audit Operasional

Untuk melakukan audit operasional ada beberapa pihak yang dapat melakukannya. Menurut Arens dkk 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 atau staf audit internnya tidak mempunyai keahlian dalam bidang tertentu.

2.1.2.7 Hal – Hal Yang Membatasi Audit Operasional

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

1. Waktu

Pemeriksa harus memberikan laporan kepada pihak manajemen sesegera mungkin agar masalah yang timbul dapat segera terselesaikan, sehingga

menyebabkan terbatasnya waktu pemeriksaan. Untuk mengatasi keterbatasan waktu ini, audit operasional dapat dilakukan secara teratur untuk menghindari permasalahan tidak menjadi berlarut-larut.

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

Biaya yang dapat dihemat dari hasil pemeriksaan haruslah lebih besar dari biaya pemeriksaan itu sendiri. Pemeriksaan harus menentukan prioritas tertentu dalam melaksanakan tugasnya sehingga keterbatasan ini dapat teratasi.

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 atau lingkup suatu fungsi atau unit lain.

2.1.2.8 Kualifikasi Auditor 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. Menurut Arens dkk (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 dkk yang diterjemahkan oleh Ford Lumban Gaol (2008:501) 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 dkk yang dialihbahasakan oleh Tim Dejacarta (2006:17) 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.

2.1.2.9 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 audit, 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 :

1) 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.

2) Kesimpulan Audit dan Ringkasan Temuan Audit

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

3) 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.

4) 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 terjadi 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.

2.1.3 Konsep Penilaian Kinerja Perusahaan

2.1.3.1 Definisi Kinerja

Menurut Isniar Budiarti dan Hamdani Kartiwa (2007:2) mengatakan bahwa pengertian penilaian kinerja adalah mengukur, menilai, dan mempengaruhi sifat-sifat yang berkaitan dengan pekerjaan, perilaku dan hasil, termasuk tingkat ketidakhadiran.

Menurut Desi listiani adi ningrum (2013:28) menjelaskan bahwa kinerja pada dasarnya merupakan sesuatu yang dihasilkan atau hasil kerja yang dicapai dari suatu usaha. Penilaian kinerja merupakan salah satu faktor yang amat penting bagi organisasi. Pengukuran tersebut antara lain dapat dipergunakan untuk menilai keberhasilan organisasi dan dapat digunakan sebagai dasar penyusunan sistem imbalan atau sebagai dasar penyusunan strategi perusahaan atau organisasi.

Kata penilaian sering diartikan dalam kata *assessment*. Sedangkan kinerja perusahaan merupakan sesuatu yang dihasilkan oleh suatu perusahaan dalam periode tertentu dengan mengacu pada standar yang ditetapkan. Dengan demikian penialain kinerja perusahaan (*Companies performance assessment*) mengandung makna suatu proses atau sistem penilaian mengenai pelaksanaan kemampuan kerja suatu perusahaan (organisasi) berdasarkan standar tertentu.

2.1.3.2 Tujuan Penilaian Kinerja

Menurut Syararudin Alwi (2001:187) secara teoritis tujuan penilaian dikategorikan sebagai suatu yang bersifat *evaluation* dan *development*. Penilaian yang bersifat *evaluation* harus mampu menyelesaikan :

- a. Hasil penilaian digunakan sebagai dasar pemberian kompensasi.
- b. Hasil penilaian digunakan sebagai dasar mengevaluasi sistem seleksi.

Sedangkan yang bersifat *development* penilaian harus menyelesaikan :

- a. Prestasi sesungguhnya yang dicapai individu
- b. Kelemahan - kelemahan individu yang menghambat kinerja
- c. Prestasi-prestasi yang dikembangkan.

Manfaat penilaian kinerja kontribusi hasil - hasil penilaian merupakan suatu yang sangat bermanfaat bagi perencanaan kebijakan organisasi adapun secara terperinci, penilaian kinerja bagi organisasi adalah sebagai berikut :

- a. Penyesuaian-penyesuaian kompensasi.
- b. Perbaikan kinerja.
- c. Kebutuhan latihan dan pengembangan.
- d. Pengambilan keputusan dalam hal penempatan promosi, mutasi, pemecatan, pemberhentian dan perencanaan tenaga kerja.
- e. Untuk kepentingan penilaian pegawai.
- f. Membantu diagnosis terhadap kesalahan.

2.1.4 *Balanced Scorecard*

2.1.4.1 Definisi *Balanced Scorecard*

Pada awalnya *balanced scorecard* diciptakan untuk mengatasi masalah tentang kelemahan sistem pengukuran kinerja eksekutif yang berfokus pada aspek keuangan. Sebagai akibatnya, fokus perhatian dan usaha eksekutif lebih dicurahkan untuk mewujudkan kinerja keuangan, sehingga terdapat kecenderungan eksekutif untuk mengabaikan kinerja non-keuangan, seperti kepuasan pelanggan, produktifitas, dan *cost effectiveness* proses yang digunakan untuk menghasilkan produk dan jasa dan keberdayaan serta komitmen karyawan dalam menghasilkan produk barang dan jasa bagi kepuasan pelanggan.

Selanjutnya, *balanced scorecard* mengalami perkembangan tidak hanya sebagai alat ukur kinerja eksekutif, namun meluas sebagai pendekatan dalam penyusunan rencana strategi, berikut ini dikutip beberapa pengertian tentang *balanced scorecard*.

Menurut Robert S. Kaplan dan David P. Norton dalam *Translating Strategy Into action* (1996:16)

“*Balanced scorecard* adalah suatu kerangka kerja baru untuk mengintegrasikan berbagai ukuran yang diturunkan dari strategi perusahaan. Selain ukuran kinerja financial masa lalu, *balanced scorecard* juga memperkenalkan pendorong kinerja finansial masa depan. Pendorong kinerja yang meliputi perspektif pelanggan, proses bisnis internal dan pembelajaran serta pertumbuhan, diturunkan dari proses penerjemahan strategi perusahaan yang dilaksanakan secara eksplisit dan ketat ke dalam berbagai tujuan dan ukuran yang nyata”.

2.1.4.2 *Balanced Scorecard* Sebagai Alat Ukur Perusahaan

Ukuran kinerja perusahaan dengan konsep *balanced scorecard* terdiri dari perspektif keuangan dan perspektif non keuangan yang meliputi pelanggan, proses bisnis internal, dan pembelajaran serta pertumbuhan.

Berkaitan dengan itu Robert S Kaplan dan David P. Norton *Translating Strategy Into Action* (1996 :2) mengatakan:

“*Balance Scorecard* menyediakan para manajer suatu instrumen yang dibutuhkan untuk mengendalikan perusahaan menuju kepada keberhasilan persaingan dimasa depan. Dewasa ini, perusahaan bersaing dalam lingkungan yang kompleks sehingga pemahaman yang akurat tentang tujuan serta metode untuk mencapainya adalah amat vital. *Balance Scorecard* menerjemahkan misi dan strategi perusahaan kedalam seperangkat ukuran yang menyeluruh yang memberi kerangka kerja bagi pengukuran dan sistem manajemen strategi. Selain memberi penekanan pada pencapaian tujuan finansial, *balance scorecard* juga memuat faktor pendorong kinerja tercapainya tujuan finansial tersebut. *Scorecard* mengukur kinerja perusahaan pada empat perspektif yang seimbang (*balance*) yaitu finansial, pelanggan, proses bisnis dan proses pembelajaran serta pertumbuhan. *Balance Scorecard* memungkinkan perusahaan mencatat hasil kinerja finansial sekaligus memantau kemajuan perusahaan dalam membangun kemampuan dan mendapatkan aktiva tak berwujud yang dibutuhkan untuk pertumbuhan masa datang”.

2.1.4.3 Perspektif *Balanced Scorecard*

Dalam Perkembangannya *Balance Scorecard*, memiliki empat perspektif, yang kemudian digunakan untuk mengukur kinerja organisasi secara utuh. Empat perspektif tersebut yaitu perspektif keuangan, pelanggan, proses bisnis internal serta pembelajaran dan pertumbuhan. Keempat perspektif *balanced scorecard* pada pengaplikasiannya digunakan sebagai alat pengukur kinerja keuangan.

1. Perspektif Keuangan

Menurut Hansen dan Women (2009:371) perspektif keuangan menetapkan tujuan kinerja keuangan jangka pendek dan jangka panjang. Perspektif keuangan memiliki tiga tema strategis, yaitu :

a. Pertumbuhan Pendapatan

Tujuan dari pertumbuhan pendapatan diantaranya : meningkatkan jumlah produk baru, menciptakan aplikasi baru bagi produk yang sudah ada, mengembangkan pelanggan dan pasar yang baru, serta pengadopsian strategi penentuan harga baru. Setelah tujuan operasional diketahui, ukuran kinerja dapat dirancang. Sebagai contoh, ukuran yang mungkin untuk daftar tujuan diatas (dalam urutan yang diberikan) adalah persentase pendapatan dari produk baru, persentase pendapatan dari aplikasi baru, persentase pendapatan dari pelanggan dan segmen pasar baru, serta profitabilitas produk atau pelanggan.

b. Penurunan Biaya

Penurunan biaya per unit produk, per pelanggan, atau per jalur distribusi adalah contoh tujuan penurunan biaya. Tren dalam ukuran ini akan menyatakan apakah biaya berperan penting. Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas dapat memainkan peranan pengukuran yang penting, khususnya biaya penjualan dan administrasi biaya yang biasanya tidak dibebankan pada objek biaya seperti pelanggan dan jalur distribusi.

c. Penggunaan Aset

Perbaikan pemanfaatan aset adalah tujuan utama. Ukuran keuangan seperti laba atas investasi dan nilai tambah ekonomi digunakan.

2. Perspektif Pelanggan

Perspektif pelanggan adalah sumber komponen pendapatan dari tujuan keuangan. Perspektif ini mendefinisikan dan memilih pelanggan dan segmen pasar dimana perusahaan memutuskan untuk bersaing. Tujuan dan ukuran utama (*core objectives and measures*) adalah sesuatu yang umum di semua organisasi. Menurut Hansen dan Women (2009:371) ada lima tujuan utama, yaitu : peningkatan pangsa pasar, peningkatan retensi pelanggan, peningkatan pelanggan baru, peningkatan kepuasan pelanggan, dan peningkatan profitabilitas pelanggan. Secara berurutan, ukuran utama yang mungkin untuk tujuan ini adalah pangsa pasar (persentase pasar), persentase pertumbuhan bisnis dari pelanggan yang ada, persentase yang membeli kembali, jumlah pelanggan baru, tingkat dari survei kepuasan pelanggan serta profitabilitas individual dan segmen.

3. Perspektif Proses Bisnis Internal

Proses adalah sarana menciptakan nilai pelanggan dan pemegang saham. Jadi, perspektif proses bisnis internal mencakup identifikasi proses yang diperlukan untuk mencapai tujuan pelanggan dan keuangan. Menurut Hansen dan Women (2009:374) rantai nilai proses terdiri atas tiga proses, yaitu :

a. Proses Inovasi

Tujuan proses inovasi meliputi peningkatan jumlah produk baru, peningkatan, peningkatan persentase pendapatan dari produk yang dimiliki, dan penurunan waktu untuk mengembangkan produk baru. Ukuran yang berhubungan adalah produk baru aktual yang dikembangkan versus produk

yang direncanakan, persentase pendapatan total dari produk baru, persentase pendapatan dari produk yang dimiliki, dan waktu siklus pengembangan (waktu untuk pasar).

b. Proses Operasional

Ada tiga tujuan proses operasional yang hampir selalu disebutkan dan ditekankan, yaitu : meningkatkan kualitas proses, meningkatkan efisiensi proses, dan menurunkan waktu proses. Perbaikan kualitas, efisiensi, dan waktu proses adalah dasar dari *lean manufacturing*. Oleh sebab itu, proses adalah sumber nilai untuk pelanggan sehingga memastikan ketiga dimensi ini berjalan dengan baik merupakan hal yang sangat penting untuk menjadi kompetitif.

c. Pelayanan Pasca penjualan

Peningkatan kualitas, peningkatan efisiensi, dan penurunan waktu pemrosesan juga merupakan tujuan yang dibutuhkan pada proses pelayanan pascapenjualan. Sebagai contoh, kualitas pelayanan dapat diukur dengan pertama langsung berhasil. Pertama langsung berhasil didefinisikan sebagai persentase permintaan pelanggan yang dipenuhi hanya dengan satu kunjungan pelayanan. Efisiensi dapat diukur berdasarkan tren biaya dan ukuran produktivitas. Waktu pemrosesan dapat diukur dengan siklus, dimana titik awal siklus didefinisikan sebagai penerimaan permintaan pelanggan dan titik akhir adalah ketika masalah pelanggan diselesaikan.

4. Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan adalah sumber kemampuan yang memungkinkan penyelesaian atau pencapaian tujuan tiga perspektif lainnya. Menurut Hansen dan Womersley (2009:378) perspektif ini memiliki tiga tujuan utama, yaitu :

a. Kemampuan Karyawan

Tiga pengukuran hasil utama bagi kemampuan karyawan adalah tingkat kepuasan karyawan, persentase pergantian karyawan, dan produktivitas karyawan (contohnya, pendapatan per karyawan). Contoh ukuran yang mudah atau penggerak kinerja untuk kemampuan karyawan adalah jam pelatihan dan rasio penguasaan pekerjaan strategis (persentase kualifikasi pekerjaan yang dipenuhi). Ketika proses baru dibuat, keahlian baru sering diperlukan. Pelatihan dan perekrutan adalah sumber keahlian baru. Selain itu persentase karyawan yang dibutuhkan di area – area kunci tertentu dengan keahlian yang diminta menandakan kemampuan organisasi untuk memenuhi tujuan tiga perspektif lainnya.

b. Motivasi, Pemberdayaan, dan Pelibatan Karyawan

Karyawan seharusnya tidak hanya memiliki keterampilan yang diperlukan, tetapi juga memiliki kebebasan, motivasi, dan inisiatif untuk menggunakan keahlian tersebut secara efektif. Jumlah saran per karyawan dan jumlah saran yang dilaksanakan per karyawan adalah kemungkinan ukuran motivasi dan pemberdayaan. Saran per karyawan memberikan ukuran tingkat keterlibatan karyawan, sedangkan saran per karyawan yang diimplementasikan

menandakan kualitas partisipasi karyawan. Ukuran kedua juga menandakan apakah saran para karyawan dianggap serius atau tidak.

c. Kemampuan Sistem Informasi

Peningkatan kemampuan sistem informasi berarti memberikan informasi yang lebih akurat dan tepat waktu pada karyawan sehingga mereka dapat memperbaiki proses dan melaksanakan proses baru secara efektif. Ukuran seharusnya memperhatikan ketersediaan informasi strategis. Sebagai contoh kemungkinan ukuran meliputi persentase proses dengan kemampuan memberi balikan secara instan dan persentase karyawan menghadapi pelanggan dengan akses *online* ke informasi pelanggan dan produk.

Ukuran kinerja dalam keempat perspektif *balanced scorecard* tersebut pada penerapannya saling berkaitan. Dengan kata lain ukuran kinerja yang satu mempengaruhi ukuran kinerja yang lain. Secara hierarki hubungan ukuran-ukuran kinerja *balanced scorecard* harus di mulai dari perspektif pembelajaran dan pertumbuhan yang mempengaruhi proses bisnis internal. Dari arah yang lain visi dan strategi melahirkan identifikasi sasaran keuangan, proses bisnis internal, dan pilihan langka harus ditempuh serta cara untuk menarik dan melayani konsumen. Proses ini selanjutnya bersama-sama dengan proses bisnis internal mempengaruhi faktor konsumen dan pada akhirnya mempengaruhi peningkatan kinerja keuangan. Untuk lebih jelasnya akan penulis sajikan dalam bentuk gambar seperti dibawah ini



Gambar 2.1
Hubungan Ukuran Kinerja Untuk Setiap Perspektif

2.2 Kerangka Pemikiran

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 tingkat aktivitas semakin tinggi ini maka diharapkan pihak manajemen mampu untuk mengendalikan pelaksanaan kegiatan perusahaan ini secara efektif dan efisien. Seperti diketahui perusahaan PT. Telkom bergerak pada bidang untuk mencari keuntungan, sehingga persaingan dengan badan usaha yang lain merupakan salah satu ukuran keberhasilan dan dibutuhkan pengelolaan pada pelayanan sumber daya manusia dan modal yang menjadi prioritas.

Menurut Arens dkk yang dialihbahasakan oleh Ford Lumban Gaol (2006:499-501) bahwa audit operasinal dapat dilaksanakan oleh auditor intern. 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 karena itu audit operasional secara umum merupakan audit yang bertujuan untuk menilai efisiensi dan efektifitas kegiatan suatu organisasi dalam prosesnya, apakah telah sesuai atau belum dengan metode dan prosedur yang digunakan, kemudian jika perusahaan belum sesuai prosedur dan metode dan memerlukan perbaikan, sehingga audit operasiaonal akan memberikan rekomendasi dan evaluasi kepada perusahaan atau organisasi yang nantinya dapat meningkatkan kinerja dan sesuai dengan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

Kinerja perusahaan merupakan bagian yang sangat signifikan pada nilai penjualan perusahaan secara keseluruhan, tidak tercapainya nilai penjualan disebabkan oleh pengukuran kinerja yang kurang optimal sehingga diperlukan alat yang berfungsi sebagai suatu strategi yang berperan dalam mengembangkan usaha juga berfungsi sebagai suatu strategi untuk memberikan solusi dan inovasi yang sangat dibutuhkan dalam dunia bisnis.

Balanced scorecard mengukur kinerja perusahaan dengan menggunakan empat perspektif yaitu perspektif keuangan, perspektif pembelajaran dan pertumbuhan, perspektif bisnis internal dan perspektik pelanggan. *Balanced scorecard* merupakan sistem yang dibutuhkan dalam dunia bisnis karena *balanced scorecard* merupakan sistem sistem pengukuran yang diterapkan oleh perusahaan

mempunyai dampak yang sangat besar terhadap perilaku manusia didalam maupun diluar perusahaan.

Adapun penelitian terdahulu yang telah dilakukan yang berkaitan dengan audit operasional yaitu :

Penelitian terdahulu pernah dilakukan oleh Dedi Kusmayadi (2009) dengan judul “ Pengaruh Audit Operasional terhadap Implementasi Strategi dan Dampaknya pada Laba Operasi ”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit operasional secara parsial berpengaruh tidak signifikan terhadap laba operasi sebesar 17.8 %, pengaruh audit operasional terhadap laba operasi perusahaan melalui implementasi strategi sebesar 37.5% dan pengaruh secara parsial implementasi strategi terhadap laba operasi perusahaan sebesar 27.6% sedangkan secara simultan audit operasional dan implementasi strategi berpengaruh signifikan terhadap laba operasi perusahaan sebesar 82.9%.

Peneliti yang lain diantaranya Lion Saeful Mukminin (2010) telah melakukan penelitian tentang audit operasional terhadap kinerja non keuangan dengan audit atas persediaan sebagai variabel intervening. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit operasional tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap kinerja non keuangan, sedangkan melalui audit atas persediaan berpengaruh tetapi tidak signifikan terhadap kinerja non keuangan sebesar 28%. Dan menurut hasil penelitian yang diperoleh dalam Uji F (simultan), audit operasional dan audit atas persediaan berpengaruh secara simultan terhadap kinerja non keuangan.

Hal serupa pernah diteliti oleh Rahmatulloh Husnie Rhamdani (2013) tentang audit operasional dan pengendalian intern terhadap efisiensi biaya produksi. Hasilnya

menunjukkan bahwa audit operasional secara parsial berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya produksi sebesar 12.1% dan pengendalian intern secara parsial berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya produksi sebesar 46.3% kemudian audit operasional dan pengendalian intern secara simultan berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya produksi sebesar 19.9%.

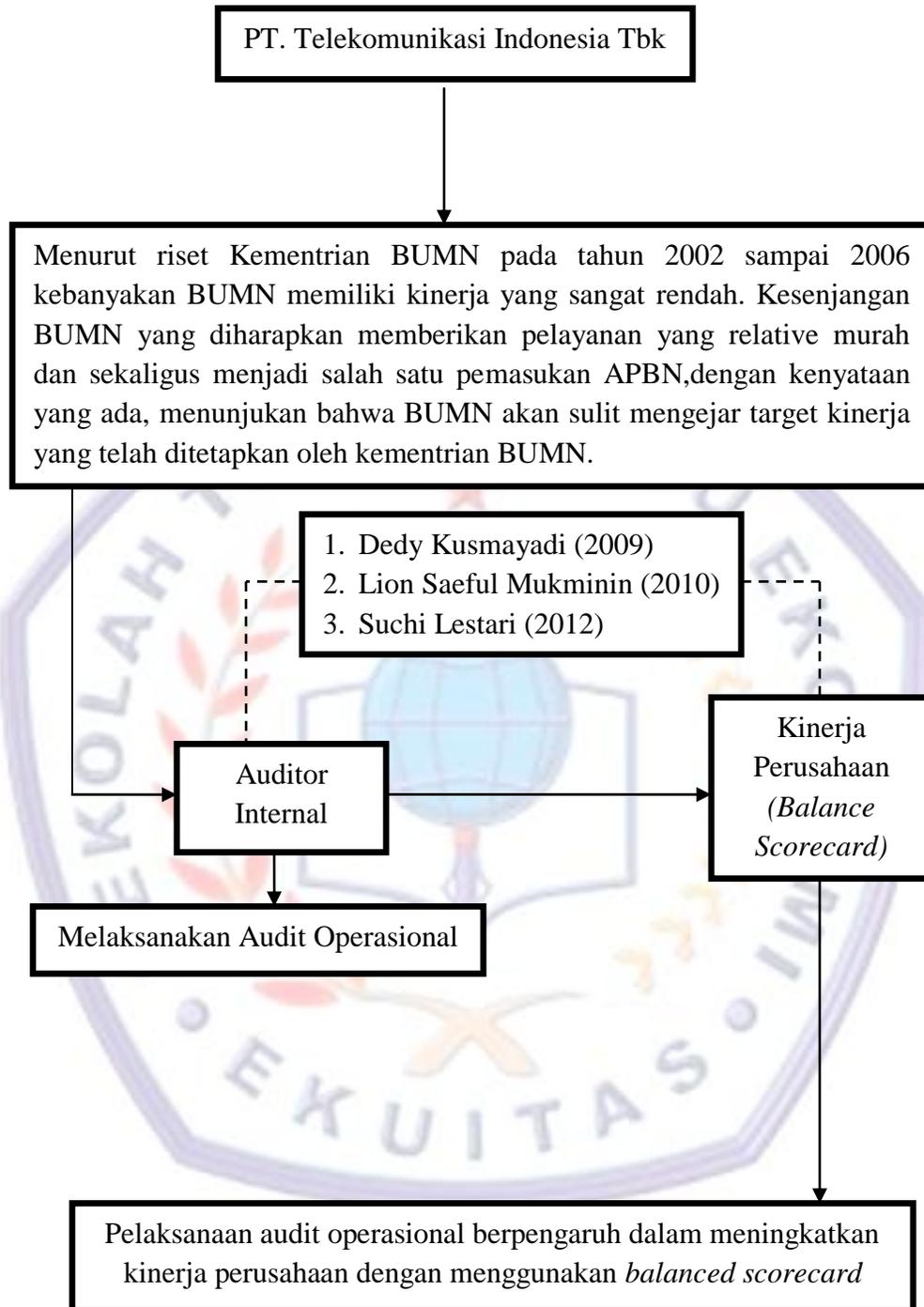
Hal ini didukung pula dalam penelitian Suchi Lestari (2012) tentang audit operasional dan pengendalian internal terhadap kinerja keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan audit operasional secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan sebesar 29,05% sedangkan secara simultan audit operasional berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan sebesar 48,12%. Jadi dari hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel audit operasional dan pengendalian internal mampu menjelaskan atau berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan.

Hal demikian tidak berbeda jauh dengan yang diutarakan oleh Astrianti Sartika (2011) tentang peranan audit operasional dalam penilaian prosedur pemberian pembiayaan gadai syariah. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan audit operasional berperan dalam penilaian prosedur pemberian pembiayaan gadai syariah. Besarnya nilai peranan ini dapat dilihat dari perhitungan korelasi sebesar 0,876. Hal ini berarti menurut tabel klasifikasi koefisien korelasi termasuk dalam kategori hubungan yang sangat erat, dan sifat hubungannya searah, artinya setiap kenaikan nilai variabel X diikuti dengan kenaikan nilai variabel Y. Dari hasil perhitungan koefisien determinasi dikatakan bahwa peranan audit operasional dalam penilaian prosedur pemberian pembiayaan gadai syariah sebesar 76,74% dan

sisanya sebesar 23,26% dipengaruhi faktor lain seperti inflasi dan pelunasan utang nasabah yang berlarut-larut.

Penelitian diatas juga diperkuat dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Divianto (2012) tentang peranan audit operasional terhadap efektivitas pelayanan kesehatan rawat inap di rumah sakit. Hasilnya menunjukkan bahwa audit operasional berpengaruh secara signifikan terhadap efektifitas pelayanan kesehatan rawat inap di rumah sakit sebesar 86,1% sedangkan sisanya sebesar 13.9% dijelaskan oleh variabel lain.

Berdasarkan hal diatas hubungan antara audit operasional terhadap kinerja perusahaan dengan menggunakan balanced scorecard adalah audit operasional yang bertujuan untuk menilai efisiensi dan efektivitas dan keekonomisan dalam operasional dan pengendalian perusahaan sedangkan *balanced scorecard* digunakan dalam penilaian kinerja perusahaan untuk membangun kemampuan perusahaan dalam menghasilkan *outsanding financial* dalam jangka panjang, artinya keduanya sama sama bertujuan dalam menilai kinerja yang nantinya akan dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Menurut Pratolo (2006) tentang *good corporate governance* dan kinerja BUMN di Indonesia : aspek audit operasional dan pengendalian intern sebagai variabel eksogen serta tinjauannya pada jenis perusahaan. Hasilnya, audit manajemen (audit operasional) secara tidak langsung berpengaruh terhadap kinerja perusahaan melalui prinsip-prinsip *good corporate governance*.



Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

Paradigma Penelitian



Gambar 2.3
Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan uraian pada kerangka pemikiran diatas maka penulis dapat menarik kesimpulan hipotesis yang dapat dijadikan sebagai dasar pemikiran dalam penelitian dan pengujian yang akan dilakukan. Hipotesis dalam penelitian ini adalah :

- Diduga bahwa “ audit operasional berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dengan menggunakan *balanced scorecard*”.

