

BAB II

PELAKSANAAN AUDIT OPERASIONAL

2.1 Pengertian Audit

Auditing menurut Drs. Al. Haryono Jusup, M.B.A., Akuntan (2001) adalah proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara objektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

2.2 Pengertian Audit Operasional

Audit pada umumnya dikelompokkan menjadi tiga golongan, yaitu audit laporan keuangan, audit kesesuaian, dan audit operasional. Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan sebagai keseluruhan dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan. Audit kesesuaian dilakukan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur atau aturan tertentu yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang. Audit operasional berkaitan dengan penilaian efisiensi, ekonomis, efektif suatu kegiatan/program (Haryono Jusup : 2001).

Menurut Dan M. Guy, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters (2003) Audit Operasional merupakan penelaah atas prosedur dan metode

operasi entitas untuk menentukan tingkat efisiensi dan efektivitasnya.

Menurut Alvin A. Arens dan James K. Loebbecke (2000) Audit Operasional adalah *review* atas setiap bagian prosedur dan metode operasi organisasi dengan tujuan mengevaluasi efisiensi dan efektifitas; juga disebut sebagai audit manajemen (*management auditing*) dan audit kinerja (*performance auditing*).

Lawrence B. Sawyer dalam bukunya *Sawyer's Internal Auditing*(2005) mendefinisikan audit operasional sebagai pemeriksaan yang menyeluruh terhadap kegiatan suatu unit, sistem dan pengendalian di dalam suatu perusahaan dalam rangka mencapai kehematan, efisiensi dan efektifitas atau tujuan-tujuan lainnya.

Sedangkan Haryono Jusup (2001) mendefinisikan audit operasional sebagai “pengkajian atas setiap bagian dari prosedur dan metoda yang diterapkan suatu organisasi dengan tujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas.”

Selain untuk menilai efisiensi dan efektivitas, audit operasional juga merupakan suatu audit yang bertujuan untuk menilai keekonomisan suatu operasi objek audit serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku seperti yang dirumuskan oleh Supriyono dan Haryono Yusup (1990) sebagai berikut:

Pemeriksaan manajemen atau pemeriksaan operasional

(operational auditing) adalah suatu proses pemeriksaan secara sistematis yang dilaksanakan oleh pemeriksa independen untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas prosedur dan kegiatan-kegiatan manajemen dengan tujuan untuk menentukan apakah :

- a. Sumber-sumber yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan telah diotorisasi.
- b. Sistem manajemen menyediakan kapasitas yang mencukupi untuk mengendalikan kegiatan.
- c. Manajemen suatu kesatuan ekonomi atau karyawannya telah melaksanakan kegiatan.
- d. Kegiatan tersebut dilaksanakan sesuai dengan undang-undang, peraturan, kebijakan manajemen, prosedur, atau standar lainnya.
- e. Sumber-sumber telah digunakan secara efisien dan hemat, serta mengkomunikasikan hasil pemeriksaannya dalam bentuk pendapat, konklusi, dan laporan-laporan kepada atasan manajer yang diperiksa.

Tujuan audit operasional yang dikemukakan oleh Dan M. Guy, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters (2003) adalah sebagai berikut :

- a) **Menilai Kinerja.** Setiap audit operasional meliputi penilaian kinerja organisasi yang ditelaah. Penilaian kinerja dilakukan dengan membandingkan kegiatan organisasi dengan (1) tujuan, seperti kebijakan, standar, dan sasaran organisasi yang ditetapkan manajemen

atau pihak yang menugaskan, serta dengan (2) kriteria penilaian lain yang sesuai.

- b) **Mengidentifikasi Peluang Perbaikan.** Peningkatan efektifitas, efisiensi, dan ekonomi merupakan kategori yang luas dari pengklasifikasian sebagian besar perbaikan. Auditor dapat mengidentifikasi peluang perbaikan tertentu dengan mewawancarai individu (apakah dari dalam atau dari luar organisasi), 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.

- c) **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.

Ruang lingkup pemeriksaan menurut Supriyono dan Haryono Yusup (1990) meliputi suatu organisasi, program, kegiatan, atau fungsi yang harus meliputi :

- a) **Keuangan dan kepatuhan** – menentukan (a) apakah laporan keuangan suatu kesatuan ekonomi yang diperiksa menyajikan secara

wajar posisi keuangan dan hasil-hasil kegiatan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum, dan (b) apakah kesatuan ekonomi yang diperiksa mematuhi undang-undang dan peraturan yang secara material mempengaruhi laporan keuangan.

- b) **Kehematan dan efisiensi** – menentukan (1) apakah kesatuan ekonomi mengelola dan memanfaatkan sumber-sumbernya secara hemat dan efisien, (2) penyebab praktek-praktek yang tidak efisien dan tidak hemat, dan (3) apakah kesatuan ekonomi tersebut mematuhi undang-undang dan peraturan-peraturan yang berhubungan dengan kehematan dan efisiensi.
- c) **Hasil-hasil program** – menentukan (1) apakah hasil-hasil atau manfaat-manfaat yang ditentukan oleh badan legislatif atau badan otoritas lainnya dapat tercapai, dan (2) apakah pelaksana (*agency*) mempertimbangkan alternatif-alternatif pencapaian hasil yang diinginkan dengan biaya yang rendah.

2.4 Pelaksanaan Audit Operasional

Menurut Supriyono dan Haryono Yusup (1990), tahap-tahap dalam pemeriksaan manajemen dapat digolongkan sebagai berikut :

- a. Persiapan pendahuluan.
- b. Penelitian lapangan.
- c. Pengembangan program.

- d. Pelaksanaan pemeriksaan.
- e. Pelaporan dan tindak lanjut.

Dan M. Guy, C. Wayne Alderman dan Alan J. Winters (2003), menguraikan lima tahap audit operasional, yaitu : pengenalan, survei, pengembangan program, pelaksanaan audit, dan pelaporan.

Menurut Keputusan Kepala Badan Pengawasan Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor : 01/KPTS/2004 Tentang Pedoman Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, tahap-tahap dalam pemeriksaan dapat digolongkan sebagai berikut :

1.PERSIAPAN PEMERIKSAAN

a.Pengumpulan informasi umum mengenai obyek yang diperiksa

1. Pengumpulan informasi umum bertujuan untuk mendapatkan keterangan secara garis besar mengenai :
 - a.latar belakang dari obyek yang diperiksa
 - b.bagian-bagian yang penting mengenai obyek yang akan diperiksa
 - c.bahan penyusunan Program Kerja Pemeriksaan Reguler
2. Sumber-sumber informasi dapat diperoleh dari :
 - a.dosir-dosir peraturan perundang-undangan yang berlaku mengenai obyek yang diperiksa
 - b.DIP/DIK, RASK/DASK atau APBN/APBD
3. Informasi Umum yang perlu diperoleh mengenai obyek adalah :

a. Peraturan perundang-undangan yang berlaku mengenai kegiatan/ program yang diperiksa

b. Sejarah singkat, latar belakang, maksud dan tujuan kegiatan/ program yang akan diperiksa

c. Bagan Organisasi, Job description dan informasi tertulis lainnya mengenai organisasi yang mencakup tentang :

- Pembagian tugas dan tanggungjawab
- Pelimpahan wewenang
- Lokasi dan kantor-kantor cabangnya
- Jumlah pejabat dan karyawan pada setiap satuan kerja yang akan diperiksa.

d. Data Keuangan

e. Kebijakan umum untuk melaksanakan kegiatan/ program yang akan diperiksa

f. Metode Pelaksanaan kegiatan/ program dan prosedurnya

g. Gambaran singkat mengenai masalah-masalah yang belum dapat dipecahkan.

b. Penelaah Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.

1. Penelaah peraturan perundang-undangan yang berlaku
2. Ruang lingkup Penelaah Peraturan Perundang-undangan mencakup :

- a. Sejarah dan latar belakangnya
- b. Tujuan yang hendak dicapai
- c. Wewenang yang dilimpahkan kepada obyek yang akan diperiksa guna mencapai tujuan programnya
- d. Tanggung jawab yang dibebankan kepada obyek yang akan diperiksa
- d. Pembatasan yang akan dikenakan terhadap obyek yang akan diperiksa
- e. Ketentuan yang berlaku mengenai pembiayaan
- f. Persyaratan lain yang penting

3. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam penelaah peraturan perundang-undangan adalah:

- a. Kewenangan Umum
- b. Wewenang yang tidak dilaksanakan
- c. Ketaatan pimpinan obyek yang akan diperiksa terhadap pembatasan-pembatasan yang merupakan tanggung jawabnya
- d. Pembiayaan obyek yang akan diperiksa
- e. Cukup memadainya peraturan yang ditelaah dan kesesuaiannya dengan peraturan yang lebih tinggi

c. Program Kerja Pemeriksaan (PKP). Program Kerja Pemeriksaan merupakan rencana secara garis besar tentang langkah-langkah

yang harus dilaksanakan selama pemeriksaan. Susunan dan isi

PKP, yaitu :

1. Pendahuluan, yang memuat :
 - 1.1. Berbagai macam informasi mengenai latar belakang kegiatan/program seperti dasar hukum, organisasi, program atau aktivitas obyek yang diperiksa
 - 1.2. Komentar mengenai kegiatan/program hasil pemeriksaan perangkat pengawasan lainnya
2. Pernyataan tujuan pemeriksaan
 - 2.1. Tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan
 - 2.2. Sasaran pemeriksaan
 - 2.3. Metode pemeriksaan
 - 2.4. Pola laporan yang dikehendaki
 - 2.5. Hal-hal penting lainnya yang menyangkut manajemen yang harus diperhatikan
3. Instruksi-instruksi khusus
4. Langkah-langkah kerja
5. Pejabat yang menyusun dan menyetujui PKP

d. Penyusunan Internal Control Questionnaire (ICQ).

Sebelum melakukan pemeriksaan, tim pemeriksa terlebih dahulu membuat ICQ atau permintaan data dan penjelasan. Penyusunan ICQ

dilakukan oleh masing-masing Kepala Bidang dengan berpedoman kepada materi pemeriksaan. ICQ atau daftar permintaan dikirim sebelum pemeriksaan dilakukan dan jawabannya sudah diterima sebelum pemeriksaan dilaksanakan.

e. Pembuatan Surat Tugas

Setelah PKP disetujui oleh Kepala Badan Pengawas Daerah, maka Kepala Badan Pengawas Daerah menerbitkan Surat Tugas yang menjadi dasar pelaksanaan tugas tim pemeriksaan.

2. PELAKSANAAN PEMERIKSAAN

a. Pembicaraan Pendahuluan dengan Pimpinan Obyek yang Diperiksa.

Pembicaraan Pendahuluan dengan obyek, memuat antara lain :

1. Memberitahukan secara resmi akan diadakanya pemeriksaan pada obyek-obyek yang bersangkutan
2. Memberi gambaran yang tepat kepada Kepala Daerah/Pimpinan unit kerja yang akan diperiksa tentang pengertian pemeriksaan dan manfaat yang dapat diperoleh dari pemeriksaan
3. Mengemukakan sasaran pemeriksaan yang akan dilakukan sesuai dengan bunyi surat tugas.

b. Pengujian terbatas terhadap sistem pengendalian manajemen

Langkah-langkah pengujian terbatas terhadap system pengendalian

manajemen adalah :

1. Menelusuri beberapa kegiatan tertentu dari awal sampai akhir
2. Menelaah buku pedoman (manual) dan kemudian mengujinya dengan pelaksanaan kegiatan/program yang dipilih
3. Pendekatan tersebut juga dapat dilakukan dengan cara memberikan ICQ kepada obyek yang diperiksa sebelum pemeriksaan dilakukan

c. Pemeriksaan Terperinci

Pemeriksaan Terperinci ini mencakup pemeriksaan terhadap :

1. Kegiatan dan transaksi keuangan
2. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan dan kebijaksanaan yang ditetapkan
3. Efisiensi Kerja
4. Pemanfaatan sumber dana dan daya
5. Pencapaian tujuan yang ditetapkan

d. Temuan dan Pengembangan Temuan

- a. Setiap fakta/ temuan, terutama yang negative yang diperoleh sebagai hasil pemeriksaan harus dimantapkan/ dikembangkan untuk dijadikan landasan bagi penyusunan laporan.

- b. Sifat Temuan

Temuan dapat berupa temuan yang positif dan temuan yang negatif

yang memerlukan pengembangan lebih lanjut.

c. Syarat-syarat temuan yang dapat diteruskan, antara lain :

1. Dinilai penting untuk diteruskan kepada pihak lain
2. Berdasarkan fakta dan bukti yang relevan
3. Dikembangkan secara obyektif
4. Berdasarkan kepada pemeriksaan yang cukup memadai untuk mendukung setiap kesimpulan yang diambil
5. Meyakinkan
6. Kesimpulan harus logis dan jelas

d. Memperoleh dan menggunakan bukti

Bukti adalah informasi penting yang diperoleh selama pemeriksaan baik melalui pengamatan, wawancara, maupun catatan-catatan

Bukti tersebut antara lain dapat berupa :

1. Bukti fisik (physical)
2. Bukti kesaksian (testimonial)
3. Bukti dokumentasi (documentary)
4. Bukti analisa (analitical)

e. Pengembangan temuan

Proses yang paling penting dalam pemeriksaan operasional adalah pengembangan temuan agar mantap untuk diteruskan kepada pemakai laporan. Pengembangan temuan adalah

pengumpulan dan sintesa informasi-informasi khusus mengenai kegiatan/program yang diperiksa yang setelah dievaluasi dan dianalisa diperkirakan perlu mendapat perhatian dan berguna bagi pemakai laporan. Dengan pengembangan temuan tersebut dapat diketahui kondisi yang sebenarnya, penyimpangan yang terjadi, sebab dan akibat penyimpangan tersebut serta merumuskan rekomendasi yang diperlukan.

- f. Langkah-langkah yang harus diambil dalam pengembangan temuan apabila dijumpai kelemahan atau kekurangan yang diperiksa, pemeriksa harus segera menyusun rencana pengembangan semua aspek yang berhubungan dengan masalah tersebut dengan tepat. Proses pengembangan temuan negatif tersebut mencakup :

1. Identifikasi kekurangan-kekurangan
2. Identifikasi batas wewenang dan tanggung jawab pejabat yang terlibat dalam kegiatan/program yang diperiksa
3. Menentukan akibat-akibat/pengaruh atau arti pentingnya kekurangan/kelemahan
4. Menentukan jangkauan kekurangan (apakah kekurangan/kelemahan itu merupakan kasus yang berdiri sendiri atau tersebar luas)

5. Menentukan sebab-sebab kekurangan/kelemahan
6. Identifikasi dan mencari pemecahan tentang persoalan-persoalan hukum

g. Rekomendasi

Pada umumnya temuan diakhiri dengan rekomendasi sehubungan dengan koreksi, kelemahan atau pencegahan berulang kelemahan tersebut. Laporan yang mengandung rekomendasi akan mendorong perbaikan/peningkatan mutu operasi dari kegiatan/program yang diperiksa. Rekomendasi harus ditujukan kepada pihak-pihak yang mempunyai wewenang untuk mengambil langkah-langkah perbaikan. Pemeriksa tidak mempunyai wewenang untuk memerintahkan dilakukannya perubahan kebijaksanaan, prosedur atau fungsi organisasi yang diperiksa. Pemeriksa hanya dapat memberikan rekomendasi kepada yang berwenang melakukan perubahan tersebut.

Apa yang direkomendasikan :

- a. Rekomendasi supaya didahului dengan informasi tentang keadaan yang perlu perbaikan
- b. Dalam mengajukan rekomendasi yang konstruktif, supaya dapat ditujukan dengan jelas :
 1. Apa yang harus diperbaiki

2. Sebab/alasan mengapa perlu perbaikan
3. Bagaimana memperbaikinya
4. Langkah-langkah yang harus ditempuh

e. Pembahasan hasil pemeriksaan dengan Atasan/Pejabat yang diperiksa

a. Maksud dan tujuan :

1. Mempercepat penyusunan konsep laporan
2. Mengurangi kemungkinan sanggahan terhadap laporan
3. Lebih lengkap dan tepatnya konsep laporan
4. Dapat lebih cepat dilakukan tindakan koreksi

b. Cara :

1. Pembahasan hasil pemeriksaan dilakukan oleh pemeriksa/tim pemeriksaan yang bersangkutan atau dalam hal tertentu oleh penanggungjawab pemeriksaan tergantung dari pentingnya masalah atau besarnya obyek yang diperiksa
2. Pembahasan dilakukan dengan atasan/pejabat/pimpinan obyek yang diperiksa atau pejabat yang ditunjuknya (dengan masalah yang dibahas) atau hanya dengan pejabat yang berhubungan dengan masalah yang bersangkutan
3. Pembahasan dilakukan selama pemeriksaan berlangsung

dan setelah selesai pemeriksaan

4. Hasil pembahasan tersebut dituangkan dalam naskah yang merupakan bagian dari berkas Kertas Kerja Pemeriksaan

f.Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP)

Selama melaksanakan tugas pemeriksaan, setiap pemeriksa harus mengumpulkam secara sistematis fakta dan data yang diperoleh dan menyusun dalam KKP. KKP mencerminkan langkah-langkah kerja pemeriksaan yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan kesimpulan hasil pemeriksaan.

a. Jenis-jenis berkas

Berkas kertas kerja unuk masing-masing tugas harus dipisahkan dalam :

1. Berkas aktual (current files)

Bahan yang ditempatkan dalam berkas aktual terdiri dari informasi-inforasi yang berhubungan dengan pemeriksaan yang aktual (pemeriksaan yang sedang dilakukan) dan tidak akan dipakai lagi untuk tugas-tugas selanjutnya.

2. Berkas tetap (permanent file)

Berkas tetap berisi informasi-informasi yang diperlukan secara terus-menerus atau akan digunakan untuk tugas-tugas selanjutnya

b. Syarat-syarat KKP

1. Lengkap
 2. Tepat
 3. Jelas dan mudah dimengerti
 4. Sistematis, bersih, rapih
 5. Didasarkan atas fakta dan argumentasi yang rasional
 6. Memuat hal-hal penting yang relevan dengan pemeriksaan
 7. Sedapat mungkin dihindari pekerjaan menyalin
- c. Bentuk dan isi berkas KKP
1. Bentuk berkas KKP
 - 1.1 Berkas KKP harus dihimpun dalam ordner
 - 1.2 Halaman pertama berkas KKP yang merupakan “Daftar Isi” memuat :
 - 1.2.1 Kata-kata “Daftar Isi” kemudian dibawahnya ditulis nomor indeks disertai judul tiap kelompok KKP, misalnya berkas KKP bidang pemerintahan.
 - 1.2.2 Di sudut kanan bawah “Daftar Isi” harus ditulis :
Penyusun KKP
 - 1.2.3 Halaman-halaman berikutnya secara berurutan memuat :
 - 1.2.3.1 Tembusan Surat Tugas
 - 1.2.3.2 Program Kerja Pemeriksaan

1.2.3.3 Kelompok-kelompok KKP

2. Isi dan Pedoman berkas KKP

Isi berkas KKP

Buku KKP berisi :

Kelompok I : Program Kerja Pemeriksaan

Kelompok II : Hasil Pemeriksaan menurut Sub Bidang

g.Penyusunan Naskah Hasil Pemeriksaan

NHP merupakan laporan awal dari seluruh hasil pemeriksaan yang materinya diambil dari KKP menurut atribut/cirri-ciri temuan dan ditandatangani oleh Ketua Tim. NHP memuat temuan-temuan positif yang menonjol (secara umum) dan temuan-temuan negatif yang strategis yang perlu diketahui oleh Kepala Daerah/ Pimpinan Satuan Kerja yang diperiksa dan sperlu segera ditindaklanjuti.

h.Exit Briefing

Apabila Tim Pemeriksaan sudah selesai melakukan pemeriksaan, maka ketua tim melakukan exit briefing dihadapan Gubernur/ Bupati/ Walikota atau Pejabat yang mewakili. Tujuan diadakan exit briefing agar Bupati/ Walikota atau Pejabat yang mewakili dapat mengetahui temuan-temuan yang bersifat strategis guna segera ditindaklanjuti.

3.PENYUSUNAN LAPORAN

a. Ekspose Hasil Pemeriksaan

Tim Pemeriksa wajib melakukan ekspose hasil pemeriksaan dihadapan suatu forum ekspose. Ketentuan-ketentuan pelaksanaan ekspose adalah sebagai berikut :

1. Peserta ekspose:

- 1.1 Ketua dan anggota tim pemeriksaan

- 1.2 Para Kepala Bidang/Sub Bidang

2. Pimpinan ekspose:

Forum ekspose dipimpin oleh Kepala Badan Pengawas Daerah/Sekretaris Badan Pengawas Daerah/Kepala Bidang

3. Materi ekspose:

Materi yang diekspose terbatas pada temuan-temuan yang bebrobot dan strategis saja.

b.Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Kegiatan terakhir dari tugas pemeriksaan adalah penyusunan LHP yang merupakan sarana komunikasi resmi untuk menyampaikan informasi tentang semua, kesimpulan dan rekomendasi kepada pejabat-pejabat yang berwenang melaksanakan rekomendasi atau yang perlu mengetahui informasi tersebut.

1. Bentuk Laporan

LHP dalam bentuk BAB dibuat oleh Tim pemeriksaan yang berisi secara lengkap mengenai hasil pemeriksaan

2. Isi Laporan Hasil Pemeriksaan

2.1. Kulit depan

Kulit depan laporan memuat :

2.1.1 Nama instansi pemeriksa

2.1.2 Nomor dan tanggal laporan

2.1.3 Judul laporan

2.2. Ringkasan Hasil Pemeriksaan

2.3. Uraian Hasil Pemeriksaan

2.3.1 Pendahuluan

2.3.1.1 Landasan Pemeriksaan

2.3.1.2 Sifat Pemeriksaan

2.3.1.3 Ruang Lingkup Pemeriksaan

2.3.1.4 Tujuan Pemeriksaan

2.3.1.5 Nama satuan Kerja

2.3.1.6 Tujuan dan tugas pokok satuan Kerja

2.3.1.7 Organisasi

2.3.1.8 Manajemen

2.3.1.9 Pengendalian

2.3.1.10 Kegiatan satuan Kerja yang diperiksa

2.3.2 Uraian Temuan Hasil Pemeriksaan

2.3.2.1 Temuan positif disajikan sebagai pernyataan

2.3.2.2 Temuan negatif dimuat secara

berurutan berdasarkan atribut/ciri temuan

2.3.2.3 Atribut-atribut temuan disusun dalam suatu

rangkaian kalimat

2.3.2.4 Temuan harus disajikan secara tuntas

sebelum dilanjutkan menyajikan temuan-

temuan lain

2.3.2.5 Setiap temuan harus dibuat judul temuan

dan kode temuan

2.3.2.6 Saran harus jelas ditujukan kepada siapa