

AUDIT KINERJA MANAJEMEN

“Konsep & Aplikasinya”



Penulis:
Dr. Suryo Pratolo, SE.,M.Si., Ak, CA

AUDIT KINERJA MANAJEMEN “Konsep & Aplikasinya”

Penulis:
Dr. Suryo Pratolo, SE.,M.Si., Ak, CA

Penerbit :



LEMBAGA PENELITIAN, PUBLIKASI,
DAN PENGABDIAN MASYARAKAT (LP3M)
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA

Gedung D2, Kampus Terpadu UMY
Ringroad Tamantirto, Kasihan, Bantul,
Yogyakarta, Indonesia 55183
Tel. +62 274.387656 ext. 166
Fax. +62 274.387646
www.umy.ac.id

Kutipan Pasal 72:

Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta (UU No.19 Tahun 2002)

- 1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000.00,- (satu juta rupiah), atau pidana paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp.5.000.000.000,00 (lima milyar rupiah).**
- 2. Barangsiapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp.500.000.000,00(lima ratus juta rupiah).**

ISBN: 978-602-7577-55-8

AUDIT KINERJA MANAJEMEN:

Konsep dan Aplikasinya

Dr. Suryo Pratolo, SE. , MSi., Ak, CA

Edisi Satu

Cetakan Pertama, Juni 2015

Oleh: Dr. Suryo Pratolo, SE., MSi., Ak, CA

@Hak Cipta ada pada penulis . Hak Terbit ada pada Penerbit LP3M-UMY, Isi di luar tanggungjawab penerbit. Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun tanpa izin tertulis dari penulis.

Dicetak dan diterbitkan oleh:

Penerbit:

LP3M (Lembaga Penelitian, Publikasi Dan Pengabdian Masyarakat)

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Gedung D2-Kampus Terpadu UMY

Ring Road Selatan-Tamantirto-Kasih-an-Bantul-Yogyakarta-Indonesia 55183

Telp: +62 274 387 656 Ext.166

Fax: 62 274 387 646

KATA PENGANTAR

Dengan memanjatkan Puji dan Syukur ke hadirat Allah SWT, bahwa Buku dengan Judul : ***Audit Kinerja Manajemen : Konsep & Aplikasinya*** telah selesai dikerjakan, dan semoga bermanfaat untuk pengembangan putra dan putri Bangsa Indonesia khususnya dalam pengembangan Audit Kinerja manajemen. Audit Kinerja Manajemen memiliki tiga dimensi evaluasi yaitu: evaluasi ekonomisasi, evaluasi efisiensi, dan evaluasi efektivitas pada setiap aspek manajemen perusahaan dan memberikan saran-saran untuk meningkatkan efisiensi bisnis dan peningkatan profitabilitas. Audit Kinerja Manajemen membantu organisasi untuk mencapai manfaat antara lain: meningkatkan pendapatan, mengurangi beban atau biaya, meningkatkan efisiensi operasi, memperkuat atau meningkatkan manajemen dan administrasi atau proses organisasional, meningkatkan kualitas pelayanan, pencapaian tujuan organisasi secara lebih *cost-effective*, menciptakan kesadaran akan kebutuhan akuntabilitas dan transparansi dalam penggunaan sumber daya. Menilai efisiensi perusahaan merupakan tujuan dari audit manajemen. Memahami bagaimana mengukur efisiensi sangat membantu untuk melakukan penilaian tersebut. Mengidentifikasi operasi yang tidak efisien menunjukkan dimana peningkatan dibutuhkan dan dimana manajemen seharusnya memusatkan perhatiannya; mengidentifikasi operasi yang efisien memberikan contoh bagi orang lain untuk menyamai dan mengakui kinerja manajemen dan staf. Efisiensi adalah hubungan antara kuantitas output yang dihasilkan dan kuantitas sumber daya yang digunakan dalam proses produksi. Mana yang digunakan sebagai pembilang maupun penyebut adalah masalah pilihan; pada umumnya nilai yang lebih kecil dibagi nilai yang lebih besar untuk menghindari didapatkannya angka desimal. Terdapat banyak alasan mengapa mengukur efisiensi organisasi. Empat alasan adalah sebagai berikut:

1. Untuk menentukan jumlah sumber daya–tenaga kerja dan material dan pada akhirnya uang- yang diperlukan dalam penyampaian produk dan jasa dengan tipe, kuantitas, kualitas yang diinginkan.

2. Untuk memfasilitasi pengendalian manajemen
3. Untuk mengidentifikasi area peningkatan produktivitas potensial atau penurunan kos unit.
4. Untuk memberikan alat penilaian dari pencapaian manajemen dalam meningkatkan efisiensi (akuntabilitas)

Menilai ketepatan waktu adalah merupakan salah satu tujuan umum dari audit manajemen. Penundaan dalam pemberian barang/jasa kepada konsumen adalah sumber utama dari komplain kepada manajemen. Pada umumnya, ketepatan waktu merupakan aspek yang paling mudah dan paling murah untuk diukur. Empat ukuran yang dapat digunakan adalah waktu yang telah berlalu, waktu yang diperlukan, respon time, dan kinerja tepat waktu. Pada saat auditor menemukan ketidaktepatan waktu, mereka seharusnya memperhatikan konsekuensinya bagi konsumen, seperti biaya tambahan, dan lain-lain. Ketepatan waktu harus dilakukan dengan kecepatan dan durasi di dalam pekerjaan. Hal yang penting adalah waktu di dalam ketetapan sumber daya keuangan, akuisisi sumber daya fisik, pengiriman sumber daya untuk penggunaan internal, pengiriman barang dan jasa kepada konsumen. Perhatian umum adalah pada waktu tunggu, siklus waktu, dan ketepatan waktu. Hal tersebut merupakan isu yang signifikan dalam audit manajemen disebabkan penundaan merupakan sumber utama komplain. Terdapat proses delapan tahaan untuk mengembangkan ukuran ketepatan waktu. Tahapan ini adalah sebagai berikut:

- a. Mengidentifikasi output
- b. Memilih dimensi ketepatan waktu untuk ukuran
- c. Memilih unit pengukuran
- d. Memilih kriteria
- e. Memilih teknik analisis
- f. Mengidentifikasi dan mengumpulkan data yang dibutuhkan
- g. Mengembangkan ukuran
- h. Menentukan konsekuensi atau akibat potensial

Buku ini belumlah sempurna, tentunya penulis memohon para pembaca untuk memberikan kritik saran yang membangun demi sempurnanya buku ini.

**Penulis,
Dr.Suryo Pratolo, SE., MSi., Ak, CA**

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI	iii
BIODATA PENULIS	vi
BAB 1. GAMBARAN UMUM AUDIT	1
A. Sejarah Audit	2
B. Pengertian Audit	6
C. Kualitas Auditor	7
D. Tipe Audit Dan Auditor Di Indonesia	10
E. Alasan, Tujuan Dan Manfaat Audit	13
F. Expectation Gap	17
G. Studi Kasus	21
BAB 2. AUDIT KINERJA MANAJEMEN	25
A. Latar Belakang Audit Kinerja Manajemen	26
B. Definisi Audit Kinerja Manajemen	27
C. Tujuan Dan Manfaat Audit Kinerja Manajemen	29
D. Auditor Manajemen	31
E. Perbedaan Audit Kinerja Manajemen Dengan Audit Keuangan	31
F. Prinsip-Prinsip Audit Kinerja Manajemen	34
G. Indikator Kinerja Dalam Audit Kinerja Manajemen	36
H. Area Dan Kategori Audit Kinerja Manajemen	41
I. Siklus Audit Kinerja Manajemen	42
J. Standard Audit Kinerja Manajemen	44
K. Studi Kasus CV. Cahaya Harapan	47
BAB 3. PERENCANAAN STRATEJIK AUDIT KINERJA MANAJEMEN	49
A. Definisi, Tujuan, Dan Manfaat Perencanaan Stratejik Audit Manajemen ..	50
B. Area Kinerja, Area Kondisi Dan Area Audit Kinerja Manajemen Potensial ..	53
C. Tahapan Perencanaan Stratejik	56
D. Studi Kasus PT. Aqua Golden Mississippi, Tbk	64
BAB 4. PERENCANAAN AUDIT KINERJA MANAJEMEN INDIVIDUAL & AUDIT SECARA PENUH	68
A. Informasi Pada Perencanaan Audit Individual	71
B. Tahapan Memperoleh Informasi Pada Area Audit	71
C. Perencanaan Audit Secara Penuh	74
D. <i>Terms Of Reference</i> Audit Kinerja Manajemen Secara Penuh	77
E. Studi Kasus Laporan Keuangan Publik	79
BAB 5. TEKNIK AUDIT KINERJA MANAJEMEN	83
A. Teknik Pencarian Data	84
B. Pentabulasian Data	91
C. Metode Analisis Data	92
D. Pentabulasian Hasil Analisis Data	94
BAB 6. PENYEMPELAN DALAM AUDIT KINERJA MANAJEMEN	97
A. Pemilihan Sampel	98

B. Ukuran Sampel	103
C. Tindak Lanjut Penyampelan	104
D. Studi Kasus Penerapan GCB	106
BAB 7. KERTAS KERJA PEMERIKSAAN.....	111
A. Manfaat Kertas Kerja Pemeriksaan	112
B. Persyaratan Dokumentasi.....	114
C. Studi Kasus Audit Sampling	121
BAB 8. TAHAPAN PENGUJIAN AUDIT	123
A. Bukti Audit	124
B. Kategori Bukti	126
C. Dokumentasi Audit	126
D. Pertanyaan Kunci Audit Kinerja Manajemen	128
E. Analisis Bukti Audit	128
F. Tim Audit.....	131
G. Supervisi Dan Monitoring Tim Audit	132
H. Penjaminan Kualitas	133
I. Pendekatan Dalam Pengujian Audit Kinerja Manajemen.....	133
J. Studi Kasus Lembaga Audit Pemerintah	135
BAB 9. FASE PELAPORAN AUDIT KINERJA MANAJEMEN.....	139
A. Laporan Audit	140
B. Tujuan Dan Kualitas Laporan Audit Kinerja Manajemen	141
C. Dua Aspek Dari Struktur Laporan Audit	149
D. Struktur Dan Isi Laporan	151
E. Tahapan Dalam Pelaporan Hasil Audit	153
F. Kerahasiaan Dan Dampak Hasil Audit.....	156
G. Studi Kasus PT. Setia Kawan	157
BAB 10. TINDAK LANJUT LAPORAN AUDIT KINERJA MANAJEMEN	159
A. Tujuan Dan Bentuk Tindak Lanjut Laporan Audit Kinerja Manajemen	161
B. Kemungkinan Sikap <i>Auditee</i> Terhadap Laporan Audit	162
C. Menyikapi Respon <i>Auditee</i> Terhadap Laporan Audit	163
D. Laporan Hasil Tindak Lanjut Laporan Audit Manajemen	166
E. Studi Kasus PT. "X"	168
BAB 11. AUDIT KINERJA MANAJEMEN PEMASARAN	171
A. Dimensi Audit Kinerja Manajemen Pemasaran	172
B. Karakteristik Audit Pemasaran Yang Efektif.....	173
C. Temuan-Temuan Umum Pada Audit Kinerja Manajemen Pemasaran	175
D. Area-Area Audit Kinerja Manajemen Pemasaran	175
E. Studi Kasus Bank BRI	194
BAB 12. AUDIT SUMBER DAYA MANUSIA	197
A. Aktivitas Terkait Dengan Fungsi Sumber Daya Manusia.....	198
B. Perencanaan Sumber Daya Manusia.....	201
C. Definisi Audit Manajemen Sumber Daya Manusia	202
D. Tujuan Audit Sdm.....	203
E. Tahapan Audit	204
F. Area Audit Manajemen Sumber Daya Manusia.....	204
G. Memanfaatkan Temuan Audit	207

H. Daftar Pertanyaan Dalam Audit Kinerja Manajemen Sumber Daya Manusia	208
I. Studi Kasus UNM	211
BAB 13. AUDIT KINERJA MANAJEMEN KEUANGAN	215
A. Sasaran Keuangan Perusahaan	217
B. Perencanaan Keuangan Perusahaan	219
C. Organisasi	220
D. Pengawasan Keuangan	220
E. Studi Kasus PT. Coca Cola Botling Indonesia SC. Singaraja	221
BAB 14. AUDIT MANAJEMEN OPERASIONAL	225
A. Pendahuluan	224
B. Audit Manajemen Operasional	227
C. Ruang Lingkup Audit Manajemen.....	231
D. Layout	237
E. Manajemen Rantai Pasokan	239
F. Perencanaan Kapasitas Dan Proses.....	240
G. Ruang Lingkup Audit Operasional Untuk Perusahaan Dagang/Jasa.....	244
H. Studi Kasus Pemerintah Daerah.....	245

BAB I.

GAMBARAN UMUM AUDIT

Tujuan Instruksional Umum:

Setelah mempelajari materi ini, mahasiswa akan mengetahui tentang: sejarah audit, pengertian audit, kualitas audit, tipe dan kualitas auditor Indonesia, Alasan, Tujuan, dan Manfaat Audit, Expectation Gap

Tujuan Instruksional Khusus :

1. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa akan menjelaskan tentang sejarah audit sejak Mesopotamia, Mesir, Cina, Yunani, Romawi Kuno, Arab sebelum Islam sampai ke Indonesia.
2. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa akan menjelaskan *tiga tahapan audit*.
3. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa mampu menjelaskan etika auditor yang berlaku secara umum yang harus dipatuhi.
4. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa mampu menjelaskan perbedaan antara audit fiskal dan audit atas kualitas manajemen.
5. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa mampu menjelaskan klasifikasi tipe auditor di Indonesia.
6. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa akan menjelaskan aspek pencapaian kinerja auditor.
7. Setelah mempelajari pokok bahasan ini, mahasiswa akan menjelaskan tentang cara mengurangi expectation gap.

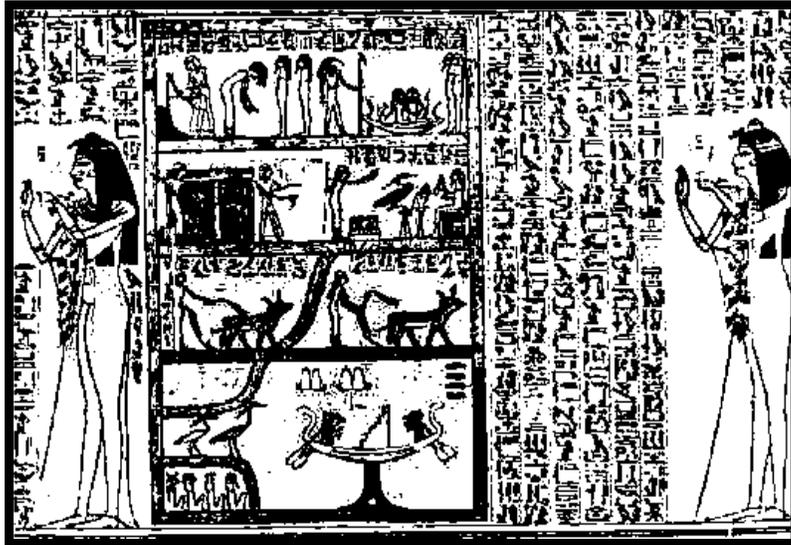
*Dalam siklus hidup manusia setiap saat, paling tidak terdapat tiga tahapan yang seharusnya dilalui dengan baik, yaitu: tahap perencanaan; tahap pelaksanaan; dan tahap evaluasi. Tahap evaluasi yang kadang tidak sempat kita laksanakan sangat bermanfaat sebagai input bagi perencanaan dan pelaksanaan kegiatan kita pada hari berikutnya. Pada suatu organisasi, evaluasi tersebut dikenal dengan nama **AUDIT**.*

A. Sejarah Audit

Audit yang dikenal pada saat ini sebenarnya sudah ada sejak berabad-abad yang lalu, yaitu sejak Zaman Mesopotamia, Mesir, Cina, Yunani, Romawi Kuno, Arab sebelum Islam, yang selanjutnya secara dinamis berlanjut sampai sekarang termasuk di Indonesia.

Di Zaman Mesopotamia, telah ada praktek akuntansi oleh “akuntan” pada masa itu yang melakukan pekerjaan seperti yang dilakukan saat ini yaitu melakukan pencatatan dan memastikan bahwa pencatatan akuntansi telah dilakukan sesuai dengan hukum yang berlaku. Mesopotamia yang berada di lembah antara Sungai Euphrat dan Sungai Tigris merupakan daerah yang subur sehingga pertanian dan industri jasa berkembang pesat. Kota-kota di Mesopotamia yaitu Babylon dan Ninevah menjadi pusat perdagangan. Bangsa Assyria, Chaldaee-Babylonia dan Sumeria yang tinggal di Lembah Mesopotamia telah memiliki catatan atas perdagangan yang mereka lakukan karena adanya persyaratan dari pemerintah yang bersifat Theokrasi untuk dilakukannya pencatatan atas tanah dan ternak, serta pemeliharaan atas pencatatan tersebut, dan didukung dengan adanya *Code of Hamurabi* yang mensyaratkan adanya catatan atas segala transaksi perdagangan. praktik audit dilakukan terkait dengan penerimaan pajak. Di Romawi, audit menggunakan sistem “dengar transaksi keuangan”, jadi setiap transaksi disaksikan oleh auditor. Di Romawi saat itu dilakukan perbandingan antara pengeluaran dengan otorisasi pembayaran. Di Mesir, dilakukan dua pencatatan terhadap upeti atau pajak dari rakyat berupa hasil bumi yang diserahkan kepada kerajaan. Dua pencatatan tersebut dilakukan secara independen satu sama lain dimana pencatatan menurut kerajaan dilakukan pada catatan oleh petugas penarik upeti sedangkan pencatatan menurut pemberi upeti dilakukan pada tiang penyangga rumah dari pemberi upeti yang pada akhirnya dibandingkan dan direkonsiliasikan satu dengan yang lainnya. Adanya praktek-praktek audit yang sudah ada sejak zaman tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas dan transparansi

sudah menjadi tradisi. Audit tersebut menjadi suatu media yang menyelaraskan kepentingan penguasa dengan kepentingan rakyat. Pencatatan yang dilakukan pada Zaman Mesir dilakukan menggunakan Huruf Hierogliph seperti yang terlihat pada gambar 1.1 sedangkan pencatatan pada Zaman Babylonia seperti yang terlihat pada gambar 1.2.



Gambar 1.1. Pencatatan upeti hasil panen pertanian pada Zaman Mesir dengan huruf Hierogliph



Gambar 1.2. Pencatatan pada Zaman Babylonia

Sejarah tentang audit juga bisa ditunjukkan dengan apa yang pernah terjadi di Roma dan Spanyol pada waktu dahulu. Roma memiliki sistem

hukum yang mengatur penarikan dan pencatatan pajak dimana terdapat peran petugas untuk memeriksa catatan yang dilakukan oleh petugas penarik pajak. Di tempat lain, Ratu Isabela dari Spanyol mengirim petugas pemeriksa untuk mendampingi Cristopher Columbus dalam rangka meyakinkan bahwa Cristopher Columbus bertanggung jawab atas penggunaan sumber daya dalam rangka perjalanannya dengan rute seperti nampak pada gambar 1.3.



Gambar 1.3. Rute Perjalanan Christopher Columbus

Berawal dari praktek yang terjadi pada sejarah masa lalu tersebut, teori dan praktik audit kemudian berkembang sampai saat ini. Fungsi perbandingan dan perekonsiliasian yang pernah terjadi pada masa lalu tersebut merupakan aspek utama dari praktik pengauditan hingga pada saat ini.

Di Inggris audit berkembang pada tahun 1862. Dalam aturan atau undang-undang tentang perusahaan di Inggris (*British Company Act*) audit bertujuan mereview sistem akuntansi yang berkaitan dengan pelaporan yang diteliti dan penemuan kecurangan, seperti yang disebutkan dalam buku "Changing Audit Objectives and Techniques, The Accounting Review", October 1962, halaman 697. Kemudian tahun 1900 profesi auditor berkembang di Amerika Serikat, hanya saja di Amerika tujuan audit berubah, bukannya bertujuan untuk penemuan kecurangan (*fraud*) tetapi

bertujuan memeriksa kewajaran laporan keuangan. Perubahan tersebut sebetulnya diawali dengan adanya revolusi industri yang mengubah perusahaan dari perusahaan perorangan menjadi bentuk organisasi dengan manajemen yang lebih profesional, yaitu dengan adanya sistem akuntansi dan standar akuntansi yang diperbaiki dan lebih maju. Pemegang saham (investor) sangat antusias mengadakan verifikasi laporan dan catatan perusahaan, sehingga profesi akuntan publik secara profesional juga tumbuh. Awal audit terhadap perusahaan dapat dikaitkan dengan perundang-undangan Inggris selama revolusi Industri pertengahan tahun 1800an. Kemajuan teknologi transportasi industri telah menimbulkan skala ekonomi perusahaan yang lebih besar, munculnya manajer profesional, serta pertumbuhan kepemilikan perusahaan oleh orang banyak. Pada awalnya audit terhadap perusahaan harus dilakukan oleh satu atau lebih pemegang saham yang bukan merupakan pejabat perusahaan, serta mereka yang ditunjuk oleh pemegang saham lainnya sebagai perwakilan pemegang saham. Profesi akuntansi segera bangkit dengan cepat untuk memenuhi kebutuhan pasar serta perundang-undangan sehingga memungkinkan orang yang bukan pemegang saham dapat melakukan audit. Beberapa di antara kantor-kantor auditor Inggris Kuno seperti Delloite & Co, Peat Marwick & Mitchel, dan Prc Waterhouse & Co yang masih dapat ditelusuri sampai saat ini serta masih membuka praktik di amerika ataupun di luar amerika. Pengaruh Inggris juga turut bermigrasi ke Amerika Serikat pada akhir tahun 1800an ketika para investor Inggris dan Skotlandia mengirimkan para auditornya sendiri untuk memeriksa kondisi perusahaan-perusahaan Amerika, tempat mereka telah berinvestasi dalam saham pabrik pembuatan bir dan perkeretaapian. Focus awal audit ini mula-mula adalah untuk menemukan penyimpangan dalam akun neraca serta menangkal pertumbuhan kecurangan yang berkaitan dengan meningkatnya fenomena manajer profesional serta pemilik saham yang pasif. Tahun 1896 di Amerika Serikat ditetapkan aturan yang pertama kali tentang praktik akuntan publik. Dapat disimpulkan bahwa pada tahun 1900-an profesi akuntan publik berubah dari audit yang bertujuan penemuan kecurangan menjadi

audit untuk penentuan kewajaran posisi keuangan dan hasil operasi perusahaan .

Di Indonesia perkembangan praktik audit oleh akuntan publik diawali dengan pertumbuhan perusahaan yang memasyarakatkan modalnya (*go publik*) di pasar modal dan keluarnya peraturan perpajakan paket 27 Maret nomor 107 tahun 1979 yang pada dasarnya para wajib pajak akan mendapatkan keringan pajak apabila laporan keuangannya diperiksa oleh kantor akuntan publik.

B. Pengertian Audit

Untuk mendapatkan gambaran secara nyata mengenai apa yang dimaksud dengan audit, berikut ini dibahas mengenai pengertian audit. Sejarah pengertian audit dalam buku *Auditing Today* karya Emile Woolf menunjukkan bahwa audit berasal dari bahasa latin yang berarti *he hears* yang mempunyai arti diberi informasi (*be informed/told*), yang pada saat dahulu berhubungan dengan suatu pemerintahan, kekuasaan atau orang yang telah melakukan kewenangannya. Pada saat ini pengertian audit berarti suatu penyelidikan yang sistematis atau penilaian prosedur/operasi untuk menentukan kesesuaian dengan kriteria yang ditentukan atau inspeksi oleh pihak ketiga mengenai catatan akuntansi termasuk analisis, pengujian, konfirmasi atau pembuktian lainnya.

Salah satu pengertian audit yang relatif banyak dan umum digunakan diungkapkan oleh Arens et.al (2006) 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 competent, independent person.

Kata-kata kunci dari definisi audit tersebut adalah: *Accumulation and evaluation of evidence; Information and established criteria; dan competent, independent person.*

Dari kata-kata kunci tersebut dapat ditunjukkan bahwa audit dilakukan dengan cara mengumpulkan bukti. Bukti (*Evidence*) adalah beberapa informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah aspek yang diaudit merupakan sesuatu yang benar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Dalam melakukan audit harus ada informasi yang dapat diverifikasi dan beberapa kriteria sehingga auditor dapat mengevaluasi informasi tersebut. Hal lain yang penting pula adalah bahwa auditor harus merupakan orang yang memenuhi ketentuan (*qualified*) untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus memiliki kemampuan yang memadai (kompeten) untuk mengetahui tipe dan jumlah bukti yang harus diperoleh untuk menghasilkan kesimpulan yang sesuai setelah dilakukan pengujian terhadap bukti. Auditor juga harus memiliki sikap mental yang independen dalam mengumpulkan bukti informasi. Sekalipun auditor adalah seorang yang ahli, tetapi apabila dia tidak mempunyai sikap yang independen dalam mengumpulkan bukti informasi, maka informasi yang digunakan untuk mengambil keputusan dianggap bias. Tahap terakhir setelah selesai melakukan audit adalah penyusunan laporan audit yang merupakan alat penyampaian informasi kepada pemakai laporan.

C. Kualitas Auditor

Selain kompeten dan independen, sifat lain yang harus dimiliki oleh auditor menurut kacamata penulis adalah etika. Etika merupakan norma-norma yang baik yang disepakati bersama atau berlaku secara umum yang harus dipatuhi oleh auditor. Diperlukan suatu sikap yang etis pada seorang auditor karena sekompeten apapun seorang auditor, se-independen apapun seorang auditor, namun apabila dalam melakukan audit tidak memenuhi etika yang berlaku maka audit tidak akan mencapai tujuannya secara efektif. Dengan demikian apabila dinyatakan dalam bentuk grafis, dapat digambarkan segitiga atribut auditor sebagai berikut: