

## PENGARUH DISKUSI *REVIEW* KERTAS KERJA AUDIT TERHADAP MOTIVASI DAN KINERJA AUDITOR PADA KAP DI SEMARANG

Monika Averina<sup>7</sup>

Ranto P Sihombing<sup>8</sup>

### *Abstract*

*Discussion of paper review audit working paper is feedback that aims to ascertain whether the audit process has been followed Public Accountants Professional Standards (SPAP) are generally accepted. It also can improve the understanding of the auditors relating to the audit work paper-making process because through the process of discussion, reviewers can clarify questions, add information and evidence related to the work during the paper making process, so as to produce a quality audit working papers. This study aims to examine the influence of audit working paper review the discussion of the performance auditor auditor through motivation as an intervening variable. Data were obtained by distributing questionnaires in registered public accounting firm in 2012 in Semarang. This research used purposive sampling Judgement, and was obtained samples 35 respondents and technique analysis used regression testing. The results of this study indicate that proposed research hypothesis is accepted.*

**Keywords** : *review discussion, paper working, motivation, performance*

### 1. PENDAHULUAN

Jasa akuntan dalam memeriksa laporan keuangan suatu organisasi / perusahaan akan melibatkan seorang auditor, auditor tersebut berperan untuk membuat kertas kerja audit terkait dengan masalah yang dihadapi. Kertas kerja itu merupakan salah satu media informasi yang menghubungkan antara auditor dengan klien, yang menjadi dokumen penting dalam proses audit, karena berisi informasi-informasi yang diperoleh selama proses audit berlangsung. Selain itu, kertas kerja ini juga dapat menjadi bukti audit di masa mendatang.

Isi kertas kerja audit mencakup tentang perencanaan audit, pengujian pengendalian sistem intern, prosedur pelaksanaan audit, hingga laporan audit tersebut terbentuk (Wahyudin, 2003). Untuk memastikan apakah proses audit tersebut telah mengikuti Standar Profesional Akutan Publik (SPAP) yang berlaku umum dan sesuai dengan kebijakan serta prosedur yang ditetapkan pada Kantor Akuntan Publik (KAP), diperlukan adanya *review* atas kertas kerja audit (Louwers, dkk, 2005). Selain itu *review* juga dilakukan sebagai proses umpan balik yang dapat meningkatkan kinerja bawahan (Libby dan Luft, 1993).

Secara tradisional, *review* akan memberikan umpan balik tertulis bagi anggota staf tentang penyiapan kertas kerja dan kinerja dari prosedur audit. Seiring berjalannya waktu, KAP mulai mengganti *review* tertulis dengan proses diskusi. Untuk meyakinkan bahwa semua prosedur audit telah dilaksanakan, kertas kerja yang dibuat oleh pembuat kertas

---

<sup>7</sup> Alumni Prodi Akuntansi, FEB Universitas Katolik Soegijapranata Semarang

<sup>8</sup> Dosen akuntansi Universitas Katolik Soegijapranata Semarang

kerja audit (*preparer*) harus direview oleh atasan (*reviewer*) karena merupakan bagian dari pengendalian prosedur kualitas audit laporan keuangan. Menurut Ilgen dan Moore, 1987, Nathan, 1991, Godson, 1992 dalam Wahyudin (2003) menyebutkan bahwa ketersediaan umpan balik yang tepat bagi para pekerja merupakan faktor penting untuk meningkatkan kinerja auditor.

Ismail dan Trotman (1995) dalam Ilyas dan Yudhi Herliansyah mengemukakan bahwa kelompok yang melakukan proses diskusi memiliki kualitas hasil audit yang lebih baik, daripada mereka yang tidak melakukan proses diskusi karena dengan adanya proses diskusi staf auditor senior diberi kesempatan untuk melakukan penilaian atas pihak yang direview dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja setelah ditemukan adanya kesalahan. Selain itu, Early (1998) dalam Miller (2006) juga mengungkapkan bahwa dengan adanya *feedback* yang spesifik dapat memberikan tambahan informasi bagi auditor, sehingga dapat meningkatkan pemahaman auditor mengenai tugas-tugas yang diberikan kepadanya, sehingga dengan demikian dapat menghasilkan kinerja yang lebih baik.

Berlandaskan latar belakang di atas, peneliti tertarik untuk meneliti kembali pengaruh dari adanya diskusi atas kertas kerja audit terhadap motivasi dan kinerja dari *preparer* (pembuat kertas kerja audit). Penelitian ini menggunakan persepsi yang sama, yaitu dari pihak *preparer* sebagai pembuat kertas kerja audit untuk mengukur motivasi dan kinerja setelah adanya proses diskusi dalam pembuatan kertas kerja audit. Tujuan penelitian ini untuk menguji pengaruh adanya diskusi terhadap motivasi dan peningkatan kinerja staf auditor, dengan obyek penelitian Kantor Akuntan Publik di Semarang.

## 2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1. Kertas Kerja Audit

#### 2.1.1. Definisi Kertas Kerja Audit

Menurut Wahyudin (2003), kertas kerja audit adalah catatan yang dibuat auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan kesimpulan berkenaan dengan pelaksanaan audit. Berdasarkan SAS (*Statement of Auditing Standards*) Nomor 41, kertas kerja audit adalah dokumentasi auditor yang berisi bukti, teknik dan prosedur sesuai yang diterapkan, serta simpulan yang dibuat selama proses audit. Menurut Meifida Ilyas dan Yudhi Herliansyah, kertas kerja berisi informasi yang dianggap perlu oleh auditor dalam melaksanakan pemeriksaan yang memadai dan mendukung laporan audit, yang nantinya menjadi dasar bagi auditor untuk mengambil kesimpulan mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksanya.

Menurut Abdul Halim (1988) dalam Wahyudin (2003), kertas kerja audit memiliki prinsip umum yang harus dipenuhi, yaitu :

- a. Kertas kerja audit harus mempunyai maksud yang jelas
- b. Menghindari penyalinan dalam pembuatan kertas kerja audit
- c. Jangan meninggalkan pertanyaan tanpa adanya jawaban yang jelas
- d. Menuliskan semua masalah secara relevan yang ditemukan selama pelaksanaan proses audit

#### 2.1.2. Tujuan Kertas Kerja Audit

Menurut Arens dan Loebbecke (1997), tujuan dari kertas kerja audit adalah membantu auditor memberikan keyakinan memadai bahwa audit yang layak telah dilakukan sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan IAI. Secara spesifik, Mulyadi dalam Ilyas juga menyebutkan tujuan dari pembuatan kertas kerja audit, adalah:

- a. Menjadi bukti bahwa auditor telah melakukan audit atas laporan keuangan yang memadai
- b. Memperkuat kesimpulan dan kompetensi yang dibuat auditor
- c. Mengkoordinasi dan mengorganisasi semua tahap audit untuk menghasilkan berbagai bukti kertas kerja
- d. Sebagai dasar penyusunan program audit dan perencanaan audit tahun mendatang

## **2.2. Review Kertas Kerja Audit**

### **2.2.1. Definisi Review Kertas Kerja Audit**

*Review* kertas kerja audit adalah *review* terhadap kertas kerja audit yang diselesaikan oleh staf audit untuk memastikan kualitas dan untuk menetralkan keberpihakan (Arens dan Loebbecke, dalam Meifida Ilyas). *Review* atas kertas kerja dalam Kantor Akuntan Publik dilakukan oleh pengawas (*supervisor*) dari pembuat kertas kerja (*preparer*). *Review* terutama ditekankan pada pekerjaan apa yang dilakukan, bukti audit yang diperoleh, dan kesimpulan yang dicapai oleh pembuat kertas kerja audit (Al Haryono Jusuf, 2001 dalam Herliansyah, 2008).

### **2.2.2. Manfaat Review Kertas Kerja Audit**

Pelaksanaan *review* atas kertas kerja audit mempunyai manfaat sebagai berikut :

1. Alat pengendalian kegiatan audit
2. Alat untuk melakukan bimbingan kepada asisten auditor
3. Sarana komunikasi antar sesama anggota tim
4. Sarana untuk mendeteksi jaminan kualitas audit, dimulai dari proses perencanaan, penggunaan staf audit, pelaksanaan audit, hingga proses pelaporan hasil audit
5. Sarana untuk meminimalkan risiko audit
6. Sarana untuk meningkatkan kepercayaan pengguna jasa

### **2.2.3. Diskusi Review**

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, diskusi adalah bertukar pikiran, membahas suatu masalah dengan mengemukakan dasar-dasar alasannya / membahas suatu masalah dan pemecahannya (dalam Meifida Ilyas). Catatan tentang *review* kertas kerja audit yang tertulis merupakan informasi yang berorientasi pada tugas auditor dan penting untuk didiskusikan kepada atasan sehingga memberikan dampak yang positif terhadap peningkatan motivasi dan kinerja staf auditor (Herliansyah, 2008).

## **2.3. Motivasi**

### **2.3.1. Definisi Motivasi**

Kamus Besar Bahasa Indonesia (2002, dalam Herliansyah, 2008) mendefinisikan motivasi sebagai dorongan yang timbul pada diri seseorang atau kelompok yang tergerak untuk melakukan sesuatu karena ingin mencapai tujuan. Sedangkan menurut Malayu SP. Hasibuan dalam Yudhi Herliansyah (2008), mengartikan motivasi sebagai keinginan dan kesanggupan seseorang untuk mengerjakan sesuatu dengan baik serta berdisiplin dalam mencapai prestasi kerja yang maksimal, dengan adanya motivasi, seseorang akan

terangsang untuk bekerja dan berkreaitivitas dalam pekerjaannya. Berdasarkan definisi tersebut, maka dapat diambil kesimpulan, bahwa motivasi merupakan sikap mental individu / kelompok yang terdapat dalam diri individu yang menimbulkan rasa gairah dalam melaksanakan pekerjaan sehingga akan mendorong individu tersebut untuk bekerja dengan lebih baik dan produktif.

### 2.3.2. Teori Motivasi

Tingkat motivasi antara individu yang satu dengan yang lain beraneka ragam. Beberapa teori yang mendukung motivasi yaitu :

1. Teori motivasi menurut Gibson (1990 : 127) terdiri dari, *content theory* atau teori kepuasan yang memusatkan perhatian pada faktor-faktor dalam diri yang bersifat menguatkan, mengarahkan, mendukung, dan menghentikan perilaku, *process theory* atau teori proses, yang menguraikan dan menganalisis bagaimana perilaku itu dikuatkan, diarahkan, didukung, dan dihentikan, dan *contemporary theories*, yang merupakan gabungan dari *content theory* dengan *process theory*.
2. Teori *cognitive dissonance* yang dikemukakan oleh Fistinge (1957) dalam Wahyudin (2003) menyatakan bahwa karyawan yang memiliki motivasi yang tinggi akan memperbaiki kesalahan atau memiliki rasa khawatir apabila kinerja mereka dibawah apa yang diharapkan. Oleh karena itu mereka akan terdorong untuk memperbaiki kinerja, dengan harapan dapat mengurangi tingkat kesalahan dan rasa khawatir tersebut.
3. *Motivational Language Theory* (MLT) yang dikemukakan oleh Sullivan (1998) dalam Wahyudin (2003), teori ini memprediksikan bahwa dengan adanya *review* atas kertas kerja audit dapat meningkatkan motivasi dan kinerja yang dilakukan oleh staf auditor.
4. Teori Motivasi *Human Relations*, mengutamakan peranan aktif pimpinan organisasi dalam memelihara hubungan bawahan, sehingga dapat membangkitkan gairah kerja.
5. *Expectancy Theory* menurut Victor Vroom dalam Gibson et al (2003 : 140) yang mengungkapkan apabila seseorang karyawan dimotivasi untuk menjalankan tugas dengan tingkat upaya yang tinggi, maka ia yakin bahwa upaya tersebut akan menghantarkan suatu kinerja yang baik.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menyimpulkan bahwa motivasi merupakan faktor pendorong yang mendorong seseorang untuk bertindak, bergerak, dan mengarahkan dengan cara-cara tertentu untuk mencapai suatu tujuan organisasi / perusahaan.

### 2.4. Kinerja Karyawan

Menurut Tri Cahyo Bambang (1998) dalam Herliansyah (2008), kinerja adalah hasil pelaksanaan pekerjaan yang dapat dinilai perkembangannya melalui evaluasi yang sistematis oleh pihak yang berwenang dalam perusahaan. Kamus Besar Bahasa Indonesia mendefinisikan kinerja sebagai sesuatu yang dicapai, prestasi yang diperlihatkan, dan kemampuan kerja (Yudhi Herliansyah, 2008). Sementara Byars dan Rue (1988) dalam Wahyudin (2003) mendefinisikan kinerja sebagai gambaran seberapa baik individu memenuhi permintaan pekerjaan. Berdasarkan definisi-definisi di atas, peneliti dapat menarik kesimpulan, bahwa kinerja adalah suatu hasil yang dicapai seseorang dalam melaksanakan tugas yang dibebankan.

## 2.5. Pengembangan Hipotesis

Motivasi adalah salah satu metode penting untuk mengurangi ketidakpastian kerja, oleh karena itu motivasi dapat memperjelas sasaran kerja karyawan (Locke, 1997 dalam Miller, 2006). *Expectancy Theory* (Teori Harapan) oleh Victor Vroom dalam Gibson et al (2003) mendukung pernyataan ini, semakin tinggi harapan auditor akan suatu penilaian kinerja yang baik, maka akan semakin tinggi pula motivasi yang ada dalam diri auditor tersebut, dan motivasi yang tinggi dapat tercapai apabila seorang auditor paham akan tugas dan kewajiban yang harus mereka kerjakan.

Ilgan, dkk (1979), Early (1988) menambahkan bahwa dengan adanya diskusi, karyawan akan mendapatkan tambahan informasi tugas dengan lebih spesifik, sehingga dapat meningkatkan pemahaman tentang bagaimana seharusnya tugas-tugas dilakukan, sehingga akan menghasilkan kinerja yang lebih baik. Penelitian ini menduga bahwa dengan adanya tambahan diskusi dalam proses *review* tertulis atas kertas kerja audit akan secara langsung mempengaruhi pencapaian kinerja auditor dan dapat meningkatkan motivasi pencapaian kinerja. Berdasarkan penjelasan di atas, maka muncul hipotesis yang menyatakan bahwa :

Ha: Adanya pengaruh positif signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor

## 2.6. Definisi Operasional Variabel

### 2.6.1. Diskusi *Review* Kertas Kerja Audit

Pengukuran diskusi sebagai bahan *review* atas kertas kerja audit menggunakan 3 item pertanyaan dari nomor 1 sampai dengan nomor 3, berdasarkan instrumen yang digunakan oleh Miller (2006). Semakin besar skor yang dihasilkan oleh responden, maka mengindikasikan bahwa KAP tersebut telah menerapkan diskusi *review* dalam membuat kertas kerja audit sehari-hari. Sebaliknya, semakin kecil skor yang dihasilkan responden, maka semakin jarang penerapan diskusi *review* pada KAP tersebut, kecuali pada pertanyaan nomor 3, pada pertanyaan tersebut komposisi skoring akan dibalik (*reversed score*).

### 2.6.2. Motivasi Auditor

Penelitian ini menggunakan variabel motivasi auditor, sebagai variabel *intervening*, yang memediasi hubungan kausal antara variabel independen dengan variabel dependen (Jogiyanto, 2004). Motivasi dalam penelitian ini didefinisikan sebagai sikap mental individu atau kelompok yang terdapat dalam diri individu dalam suatu organisasi atau perusahaan yang mencerminkan rasa gairah dalam melaksanakan pekerjaan dan mendorong individu untuk menghasilkan kinerja dengan lebih baik dan produktif. Motivasi staf auditor dalam penelitian ini diukur menggunakan 4 item pertanyaan, dari pertanyaan nomor 4 sampai dengan nomor 7 yang didasarkan pada instrumen yang digunakan oleh Miller (2006). Semakin besar skor yang dihasilkan oleh responden, maka semakin besar pula motivasi staf auditor dalam menyusun kertas kerja audit setelah adanya penerapan diskusi *review* kertas kerja audit pada KAP tersebut, demikian pula sebaliknya.

### **2.6.3. Kinerja Auditor**

Kinerja Auditor pada penelitian ini merupakan variabel dependen. Kinerja staf auditor pada penelitian ini didefinisikan sebagai pencapaian seberapa baik hasil pekerjaan seorang auditor dalam memenuhi pekerjaan yang menjadi tanggung jawabnya, berdasarkan kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan seorang dalam melaksanakan pekerjaan tersebut. Kinerja tersebut dilihat berdasarkan kualitas kertas kerja audit yang mereka buat, yaitu seberapa besar kertas kerja audit yang mereka buat memenuhi prinsip-prinsip umum yang berlaku. Pengukuran persepsi kinerja dari staf auditor menggunakan 11 item pertanyaan dari nomor 8 sampai dengan nomor 18, yang didasarkan pada karakteristik yang harus dipenuhi dalam menyusun kertas kerja audit menurut Abdul Halim (1988) dalam Wahyudin (2003). Semakin besar skor yang dihasilkan oleh responden, maka semakin baik pula kinerja staf auditor setelah adanya penerapan diskusi *review* kertas kerja audit pada KAP tersebut, demikian pula sebaliknya, kecuali pada pertanyaan nomor 15 dan 18. Pada pertanyaan tersebut komposisi skoring akan dibalik (*reversed score*).

## **3. METODE PENELITIAN**

### **3.1 Objek dan Lokasi Penelitian**

#### **3.1.1. Objek Penelitian**

Responden yang digunakan dalam penelitian ini adalah staf akuntan publik secara individual yang masih tercatat aktif bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Semarang pada tahun 2012.

#### **3.1.2. Lokasi Penelitian**

Penelitian ini diadakan di Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berlokasi di Semarang pada Tahun 2012, yang berjumlah 18 KAP. Nama-nama KAP yang menjadi obyek dalam penelitian ini dapat dilihat pada lampiran.

### **3.2. Populasi dan Sampel**

#### **3.2.1. Populasi**

Populasi adalah seperangkat unit yang menjadi perhatian atau keseluruhan objek penelitian (Umar, 2010, dalam Apriliani, 2011). Populasi dalam penelitian ini adalah para akuntan yang masih aktif bekerja di KAP di Semarang pada Tahun 2012. Jumlah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar di Kota Semarang pada tahun 2012 sebanyak 18 KAP. (Sumber : Direktori KAP Semarang, [www.iapi.or.id](http://www.iapi.or.id) ).

#### **3.2.2. Sampel**

Sampel adalah sebagian dari populasi yang karakteristiknya hendak diselidiki dan dianggap bisa mewakili keseluruhan populasi (Djarwanto dan Pangestu Subagyo, 1996 dalam Apriliani 2011). Metode penyampelan yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *purposive judgement sampling*, karena sampel yang dipilih harus memenuhi beberapa kriteria, yaitu seseorang yang terdaftar sebagai staf di KAP Semarang pada tahun 2012, pembuat kertas kerja audit dan yang bersedia mengisi kuesioner dengan lengkap. Untuk jumlah dari sampel secara pasti peneliti belum dapat mengetahuinya, tetapi

diharapkan jumlah sampel minimal yang berhasil diperoleh adalah sebanyak 31 sampel, dimana jumlah tersebut menurut Roscoe (1975) dalam Uma Sekaran (2003) menyebutkan bahwa sampel dengan jumlah lebih besar dari 30 dan kurang dari 500 merupakan sampel yang tepat untuk semua penelitian.

### **3.3. Metode Pengumpulan Data**

#### **3.3.1. Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dari kuesioner yang dibagikan kepada staf akuntan publik yang masih aktif bekerja di KAP Semarang pada tahun 2012.

#### **3.3.2. Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dengan strategi opini, dengan teknik survey, dengan memberikan kuesioner yang di dalamnya mencakup semua variabel yang digunakan dalam penelitian dan dibagikan kepada staf akuntan publik di Semarang.

#### **3.3.3. Alat Pengumpulan Data**

Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner, yang dibagikan kepada staf akuntan publik yang masih aktif bekerja pada KAP di Semarang pada tahun 2012 (kuesioner terlampir). Pertanyaan dalam kuesioner penelitian menggunakan model pertanyaan tertutup, dimana pertanyaan sudah disertai alternatif jawaban sebelumnya berupa jawaban sangat tidak setuju sampai sangat setuju dengan skala interval satu (1) sampai lima (5).

### **3.4. Pengujian Alat Pengumpulan Data**

Sebelum dilakukan analisis data, semua data yang diperoleh harus diuji terlebih dahulu untuk mengetahui apakah data tersebut valid (dapat diandalkan) dan reliabel. Pengujian data dilakukan dengan menggunakan:

#### **a. Uji Validitas**

Uji validitas digunakan untuk mengukur apakah pertanyaan yang dibuat dalam kuesioner betul-betul dapat mengukur apa yang ingin diukur. Uji validitas dilakukan dengan membandingkan nilai  $r$  hitung dengan  $r$  tabel. Jika  $r$  hitung lebih besar dari  $r$  tabel, maka item dikatakan valid. Sebaliknya, jika diperoleh nilai  $r$  hitung lebih kecil dari nilai  $r$  tabel, maka item dikatakan tidak valid. Untuk item pertanyaan yang tidak valid akan dikeluarkan dan tidak dianalisis. Nilai  $r$  hitung diperoleh dengan bantuan SPSS dengan cara melakukan korelasi bivariate untuk masing-masing skor jawaban pertanyaan dengan total skor jawaban pertanyaan sehingga diperoleh nilai korelasinya. Nilai inilah yang menjadi  $r$  hitung. Sementara  $r$  tabel diperoleh dari tabel  $r$  dengan  $df = n-2$ .

#### **b. Uji Reliabilitas**

Reliabilitas berhubungan dengan konsistensi dari pengukur. Kuesioner dikatakan reliabel bila jawaban responden konsisten terhadap subjek yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji statistik Cronbach Alpha ( $\alpha$ ) dengan bantuan SPSS. Bila Cronbach Alpha  $> 0,6$  suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel (Ghozali, 2006 : 46).

### 3.5. Desain Analisis Data

#### 3.5.1. Menyatakan Hipotesis Statistik

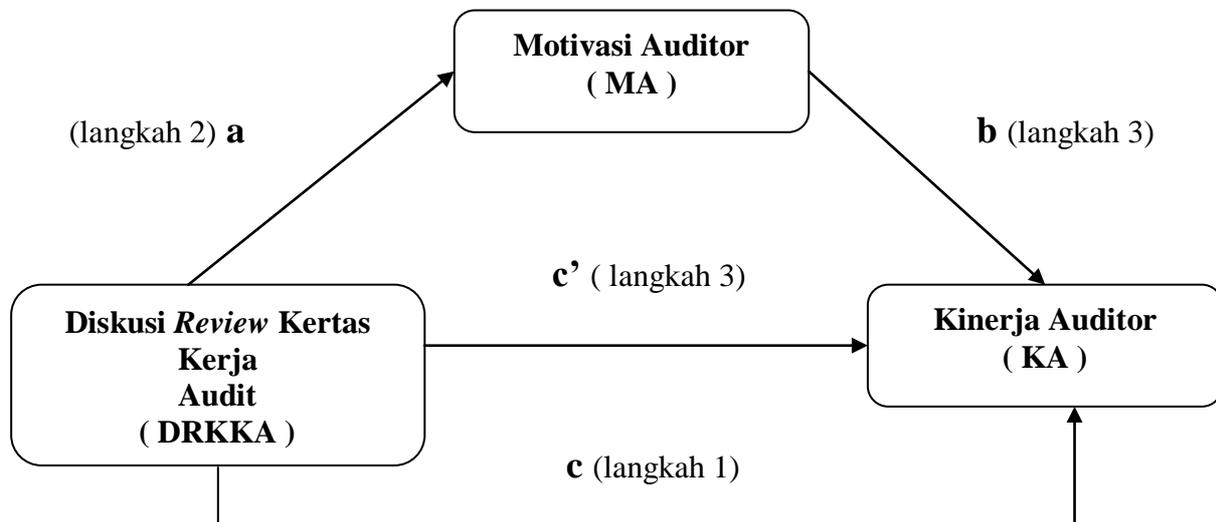
$H_0 : a \leq 0, b \leq 0$ , artinya tidak ada pengaruh signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor.

$H_a : a > 0, b \geq 0$ , artinya ada pengaruh signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor

#### 3.5.2. Memilih Pengujian Statistik

Analisis statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah statistik inferensial, yang digunakan untuk menggeneralisasikan data sampel terhadap populasi. Statistik inferensial dikelompokkan kedalam statistik parametrik (data interval dan rasio) dan non parametrik (data nominal dan ordinal). Penelitian ini menggunakan skala Likert yang termasuk dalam skala interval, sehingga pengujiannya berupa pengujian parametrik. Pengujian statistik dilakukan peneliti dengan menggunakan alat bantu berupa software SPSS versi 13. Peneliti menggunakan metode statistik analisis jalur (*path analysis*) yang akan digunakan untuk menguji pengaruh variabel intervening (Ghozali, 2006). Pengujian statistik pada penelitian ini menggunakan model regresi sebagai berikut :

**Gambar 3.1**  
**Analisis Jalur Diskusi *Review* Kertas Kerja Audit Terhadap Kinerja Auditor Melalui Motivasi Auditor Sebagai Variabel Intervening**



Berdasarkan gambar 3.1, peneliti mengelompokkan metode pengujian dampak mediasi kedalam 3 pendekatan umum, yaitu :

### 3.5.2.1. Model Empiris dan Pengujian yang Digunakan

Langkah 1 : Diskusi *review* kertas kerja audit harus berhubungan signifikan dengan kinerja auditor, sehingga diperoleh model empiris 1, yaitu  $KA = \alpha_1 + c DRKKA + e_1$

Sebelum melakukan pengujian hipotesis model empiris 1, diperlukan pengujian asumsi klasik terlebih dahulu. Pengujian asumsi klasik ini berfungsi untuk membuktikan apakah pengujian hipotesis dengan menggunakan persamaan regresi sederhana pada model empiris 1 telah memenuhi beberapa asumsi yang disyaratkan atau belum. Uji Asumsi klasik untuk model empiris 1 terdiri dari :

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal, dalam penelitian ini normalitas dapat dideteksi dengan menggunakan uji non parametrik, yaitu uji Kolmogorov-Smirnov dengan melihat nilai signifikansinya, data dikatakan normal apabila nilai  $Sig > 0,05$  (Ghozali, 2006).

b. Uji Heterokedastisitas

Pengujian heterokedastisitas ini digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi terdapat ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik seharusnya homokedastisitas. Pengujian ini dilakukan dengan uji glejser yaitu dengan meregresikan nilai absolut residual variabel-variabel independent terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilihat di nilai t, bila nilai t signifikan diatas 5 % (0,05) berarti data yang digunakan tidak mengandung unsur heterokedastisitas (Ghozali, 2011).

c. Uji Multikolinearitas

Tujuan dari uji multikolinieritas ini yaitu untuk menguji apakah ditemukan adanya korelasi antar variabel indepeden dalam model regresi. Pengujian ini tidak dilakukan pada model empiris 1, karena dalam model empiris 1 hanya memiliki satu variabel independen, yaitu diskusi *review* kertas kerja audit.

Langkah 2 : Diskusi *review* kertas kerja audit harus berhubungan signifikan dengan motivasi auditor, sehingga diperoleh model empiris 2, yaitu  $MA = \alpha_2 + a DRKKA + e_2$

Sebelum melakukan pengujian hipotesis model empiris 2, diperlukan pengujian asumsi klasik terlebih dahulu. Pengujian asumsi klasik ini berfungsi untuk membuktikan apakah pengujian hipotesis dengan menggunakan persamaan regresi

sederhana pada model empiris 2 telah memenuhi beberapa asumsi yang disyaratkan atau belum. Uji Asumsi klasik untuk model empiris 2 terdiri dari:

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal, dalam penelitian ini normalitas dapat dideteksi dengan menggunakan uji non parametrik, yaitu uji Kolmogorov-Smirnov dengan melihat nilai signifikansinya, data dikatakan normal apabila nilai Sig > 0,05 (Ghozali,2006).

b. Uji Heterokedastisitas

Pengujian heterokedastisitas ini digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi ke-2 terdapat ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik seharusnya homokedastisitas. Pengujian ini dilakukan dengan uji glejser yaitu dengan meregresikan nilai absolut residual variabel-variabel independent terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilihat di nilai t, bila nilai t signifikan diatas 5 % (0,05) berarti data yang digunakan tidak mengandung unsur heterokedastisitas (Ghozali, 2011).

c. Uji Multikolinearitas

Tujuan dari uji multikolinieritas ini yaitu untuk menguji apakah ditemukan adanya korelasi antar variabel indepeden dalam model regresi. Pengujian ini tidak dilakukan pada model empiris 1, karena dalam model empiris 2 hanya memiliki satu variabel independen, yaitu diskusi *review* kertas kerja audit.

Langkah 3: Motivasi auditor harus berhubungan signifikan dengan kinerja auditor, dengan tetap memasukkan diskusi *review* kertas kerja audit dalam menguji hubungan motivasi auditor dan kinerja auditor, sehingga diperoleh model empiris 3, yaitu  $KA = \alpha_3 + c' DRKKA + b MA + e_3$

Sebelum melakukan pengujian hipotesis model empiris 3, diperlukan pengujian asumsi klasik terlebih dahulu. Pengujian asumsi klasik ini berfungsi untuk membuktikan apakah pengujian hipotesis dengan menggunakan persamaan regresi sederhana pada model empiris 3 telah memenuhi beberapa asumsi yang disyaratkan atau belum. Uji Asumsi klasik untuk model empiris 3 terdiri dari :

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal, dalam penelitian ini normalitas dapat dideteksi dengan menggunakan uji non parametrik, yaitu uji

Kolmogorov-Smirnov dengan melihat nilai signifikansinya, data dikatakan normal apabila nilai Sig > 0,05 (Ghozali,2006).

b. Uji Heterokedastisitas

Pengujian heterokedastisitas ini digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi ke-3 terdapat ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik seharusnya homokedastisitas. Pengujian ini dilakukan dengan uji glejser yaitu dengan meregresikan nilai absolut residual variabel-variabel independent terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilihat di nilai t, bila nilai t signifikan diatas 5 % (0,05) berarti data yang digunakan tidak mengandung unsur heterokedastisitas (Ghozali, 2011).

c. Uji Multikolinearitas

Tujuan dari uji multikolinieritas ini yaitu untuk menguji apakah ditemukan adanya korelasi antar variabel indepeden dalam model regresi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antara variabel independen (Ghozali, 2011). Model regresi dikatakan tidak mengandung multikolonieritas jika nilai VIF < 10 dan nilai tolerance > 0,1 (Ghozali, 2006 : 97). Pengujian ini dilakukan pada model empiris 3, karena dalam model empiris 3 memiliki dua variabel indepeden, yaitu diskusi *review* kertas kerja audit dan motivasi auditor.

**3.5.3. Menentukan Tingkat Keyakinan yang Diinginkan**

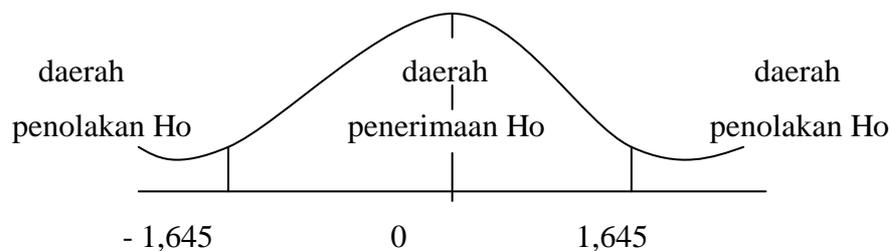
Penelitian ini menggunakan koefisien keyakinan sebesar 95% dengan tingkat alpha ( $\alpha$ ) 5%.

**3.5.4. Kriteria Penerimaan Hipotesis**

Hipotesis diterima jika :

- 1) Nilai t – hitung > 1,645, yang menunjukkan bahwa ada pengaruh antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap motivasi auditor dan motivasi auditor terhadap kinerja auditor, maka dapat dikatakan bahwa Ho ditolak / menerima Ha.

**Gambar 3.2**  
**Grafik Pengujian Satu Sisi**



- 2) a & b bernilai positif, yang menunjukkan bahwa semakin tinggi diskusi *review* kertas kerja audit yang diterapkan maka motivasi auditor juga akan meningkat dan membuat kinerja auditor semakin tinggi, maka dapat dikatakan bahwa Ho ditolak / menerima Ha.

- 3) Jika nilai p-value pada hasil pengujian *indirect effect* signifikan terhadap 0,05 dan nilai test statistik pada hasil pengujian tersebut  $> 1,645$ . Pengujian hipotesis tentang *indirect effect* adalah dengan membandingkan antara z hitung dengan z tabel. Besarnya pengaruh signifikansi dari model penelitian ini dapat diketahui dengan menggunakan beberapa pendekatan pengujian menggunakan standar eror, yaitu :
- a. Sobel Test
  - b. Aroian's (1994) Second-Order Solution
  - c. Goodman's (1960) Unbiased Solution
- Kristopher J. Preacher and Geoffrey J. Leonardelli memiliki webpage yang dapat membantu pengujian signifikansi moderasi (<http://quantpsy.org/sobel.htm>).

#### 4. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

##### 4.1. Deskripsi Responden

Dari 50 kuesioner yang dikirim, yang kembali dan dapat dipergunakan sebagai sumber data penelitian adalah sebanyak 35 kuesioner. Dengan demikian tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) adalah sebesar 70%. Profil responden menunjukkan 62,86% merupakan auditor pria dan 37,14% lainnya merupakan auditor wanita. Sekitar 65,7% responden berusia antara 20 tahun sampai dengan 25 tahun, 28,6% responden dengan usia antara 26 tahun sampai 30 tahun, dan sisanya sebesar 5,6% merupakan auditor dengan usia lebih dari 30 tahun. Responden yang berpendidikan S1, sebanyak 30 responden (85,71%) dan selebihnya sebanyak 5 responden (14,29%) merupakan lulusan Diploma 3. Responden pembuat kertas kerja audit (*preparer*) telah bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dengan rata-rata 0 sampai 1 tahun sebanyak 6 responden (17,14%), yang bekerja antara 1 sampai 5 tahun sebanyak 27 responden (77,14%), dan yang bekerja lebih dari 5 tahun sebanyak 2 responden (5,71%).

##### 4.2. Pengujian Alat Pengumpulan Data

###### 4.2.1. Uji Validitas dan Reliabilitas

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, maka uji validitas dan reliabilitas adalah suatu keharusan. Berdasarkan hasil perhitungan SPSS diperoleh hasil validitas seperti pada Tabel 4.3 – Tabel 4.6.

**Tabel 4.3**  
**Hasil Pengujian Validitas Diskusi *Review* Kertas Kerja Audit**

Item Pertanyaan	R tabel	R hitung	Keterangan
DRKKA 1	0,283	0,619	Valid
DRKKA 2	0,283	0,427	Valid
DRKKA 3	0,283	0,289	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

**Tabel 4.4**  
**Hasil Pengujian Validitas Motivasi Auditor**

Item Pertanyaan	R tabel	R hitung	Keterangan
MA1 1	0,283	0,517	Valid
MA 2	0,283	0,795	Valid
MA 3	0,283	0,658	Valid
MA 4	0,283	0,701	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

**Tabel 4.5**  
**Hasil Pengujian Validitas Kinerja Auditor**

Item Pertanyaan	R tabel	R hitung	Keterangan
KA 1	0,283	0,122	Tidak Valid
KA 2	0,283	0,558	Valid
KA 3	0,283	0,715	Valid
KA 4	0,283	0,385	Valid
KA 5	0,283	0,820	Valid
KA 6	0,283	0,875	Valid
KA 7	0,283	0,325	Valid
KA 8	0,283	0,491	Valid
KA 9	0,283	0,798	Valid
KA 10	0,283	0,755	Valid
KA 11	0,283	0,450	Valid

Sumber : Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel 4.3 dan 4.4 diketahui bahwa nilai r hitung untuk semua item pertanyaan adalah lebih besar dari r tabel, yang berarti semua indikator pada tabel 4.3 dan 4.4 valid. Pada tabel 4.5 item pertanyaan KA 1 memiliki nilai r hitung kurang dari r tabel, sehingga dapat dikatakan bahwa indikator tersebut tidak valid. Karena ada salah satu item yang tidak valid, maka perlu dilakukan pengujian ulang dengan membuang pertanyaan KA 1 (yang tidak valid) dan didapatkan hasil pengujian ulang sebagai berikut :

**Tabel 4.6**  
**Hasil Pengujian Validitas Kinerja Auditor 2 (KA)**

Item Pertanyaan	R tabel	R hitung	Keterangan
KA 2	0,283	0,520	Valid
KA 3	0,283	0,731	Valid
KA 4	0,283	0,405	Valid
KA 5	0,283	0,827	Valid
KA 6	0,283	0,899	Valid
KA 7	0,283	0,820	Valid
KA 8	0,283	0,496	Valid
KA 9	0,283	0,815	Valid
KA 10	0,283	0,747	Valid
KA 11	0,283	0,475	Valid

Sumber: Data primer yang diolah

Dilihat dari tabel 4.6 diketahui bahwa nilai  $r$  hitung  $>$   $r$  tabel sehingga semua item pertanyaan untuk variabel diskusi *review* kertas kerja audit, motivasi dan kinerja auditor dapat dikatakan valid.

Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 4.7. Berdasarkan tabel tersebut, menunjukkan bahwa masing-masing variabel memiliki nilai cronbach alpha lebih dari 0,6. Dengan demikian dapat dikatakan data dari variabel yang digunakan dalam penelitian ini sudah layak (reliable) dengan rentang antara 0,687 sampai dengan 0,913.

**Tabel 4.7**  
**Hasil Pengujian Reliabilitas**

Pertanyaan	Cronbach Alpha	Keterangan
Diskusi <i>Review</i> KKA	0,687	Reliabel
Motivasi Auditor	0,833	Reliabel
Kinerja Auditor	0,913	Reliabel

Sumber : Data primer yang diolah

#### 4.3. Statistik Deskriptif

Berikut adalah tabel 4.8 yang menunjukkan hasil deskriptif variabel pada penelitian, yaitu :

**Tabel 4.8**  
**Deskriptif Variabel**

Variabel	N valid	Range teoritis	Range empiric	Mean	Kategori
Diskusi <i>Review</i> Kertas Kerja Audit	3	3-15	10-15	12,11	Selalu
Motivasi Auditor	4	4-20	14-20	16,71	Tinggi
Kinerja Auditor	10	10-50	33-43	40,77	Tinggi

Sumber : Data primer yang diolah

Variabel diskusi *review* kertas kerja audit diukur dengan 3 indikator valid dengan menggunakan skala Likert dengan skala 1 sampai dengan 5, sehingga mempunyai kisaran teoritis antara 3 sampai dengan 15 dan nilai tengah 12,11. Melalui tiga kriteria maka dapat dibuat sebuah *range* yaitu 3,00 – 7,00 = tidak pernah melakukan diskusi *review* kertas kerja audit, 7,01 – 11,00 = kadang-kadang melakukan diskusi *review* kertas kerja audit, 11,01 – 15,00 = selalu melakukan diskusi *review* kertas kerja audit.

Berdasarkan *range* seperti di atas, diskusi *review* kertas kerja audit yang mempunyai rata-rata empiris sebesar 12,11 masuk pada kriteria selalu melakukan proses diskusi *review* dalam membuat kertas kerja audit. Adanya proses diskusi *review* tersebut, auditor di KAP Semarang mempunyai tingkat ketidakpahaman akan tugas yang diberikan cenderung rendah, daripada mereka yang tidak mengalami proses diskusi karena dengan adanya proses diskusi terjadi interaksi antara *reviewer* dengan *preparer*.

Variabel motivasi auditor diukur dengan 4 indikator valid, diukur dengan menggunakan skala Likert dengan skala 1 sampai dengan 5, sehingga mempunyai kisaran teoritis antara 4 sampai dengan 20 dan nilai tengah 16,71. Berdasarkan tiga

kriteria maka dapat dibuat sebuah *range* yaitu  $4,00 - 9,33 =$  motivasi auditor rendah,  $9,34 - 14,67 =$  motivasi auditor sedang,  $14,68 - 20,00 =$  motivasi auditor tinggi.

Berdasarkan *range* di atas menunjukkan motivasi auditor dengan rata-rata empiris sebesar 16,71 masuk pada kriteria tinggi. Motivasi auditor menunjukkan seberapa keras usaha auditor ketika mereka mengalami kesukaran dalam proses pembuatan kertas kerja audit. Motivasi yang tinggi dapat tercipta karena auditor paham akan tugas yang mereka kerjakan, karena dengan mereka paham akan tugas tersebut mereka akan tahu apa yang harus mereka lakukan untuk mencapai hasil yang maksimal.

Variabel kinerja auditor diukur dengan 10 indikator valid yang diukur dengan menggunakan skala Likert dengan skala 1 sampai dengan 5, sehingga mempunyai kisaran teoritis antara 10 sampai dengan 50 dan nilai tengah 40,77. Berdasarkan tiga kriteria maka dapat dibuat sebuah *range* yaitu  $10 - 23,33 =$  kinerja auditor tinggi,  $23,34 - 36,67 =$  kinerja auditor sedang,  $36,68 - 50,00 =$  kinerja auditor tinggi.

Berdasarkan *range* seperti di atas, maka kinerja auditor yang mempunyai rata-rata empiris sebesar 40,77 masuk pada kriteria tinggi. Tingginya tingkat kinerja auditor dapat diukur dengan melihat kualitas kertas kerja audit yang mereka hasilkan. Semakin tinggi kinerja auditor mengindikasikan semakin baik pula kertas kerja audit yang dihasilkan.

Berdasarkan tabel 4.9, dari hasil pengujian *compare mean* menunjukkan bahwa responden auditor wanita yang memiliki pendidikan terakhir S1 dengan pengalaman kerja 1- 5 tahun, dan usia  $\leq 25$  tahun lebih jarang melakukan proses diskusi dalam pembuatan kertas kerja audit dibandingkan dengan auditor wanita yang berusia 26 – 30 tahun, akan tetapi auditor dengan usia  $\leq 25$  tahun tersebut memiliki motivasi dan kinerja yang lebih tinggi daripada auditor dengan usia 26 – 30 tahun. Auditor wanita yang paling sering menerapkan diskusi *review* dalam pembuatan kertas kerja audit adalah auditor wanita dengan pendidikan terakhir S1, dengan pengalaman kerja 1 – 5 tahun, dan usia antara 26 sampai dengan 30 tahun, akan tetapi kinerja yang dihasilkan lebih rendah dibandingkan dengan auditor wanita lainnya

Responden auditor pria dengan pendidikan terakhir D3, pengalaman kerja 1 - 5 tahun, dan usia  $\leq 25$  tahun merupakan responden yang paling sering menerapkan diskusi *review* dalam proses pembuatan kertas kerja audit dibandingkan dengan auditor pria lainnya, sehingga motivasi dan kinerja mereka juga lebih tinggi dibandingkan dengan responden auditor pria yang lainnya. Auditor pria dengan pendidikan terakhir S1, pengalaman kerja lebih dari 5 tahun dan usia antara 26 hingga 30 tahun merupakan auditor yang paling jarang menerapkan diskusi *review* dalam proses pembuatan kertas kerja audit dan kinerja pada auditor tersebut juga cenderung rendah, tetapi motivasi yang dimiliki cenderung tinggi.

**Tabel 4.9**  
**Hasil Pengujian *Compare Mean***

Jenis Kelamin	Pendidikan Terakhir	Pengalaman Kerja	Usia	N	DRKKA	MA	KA
Wanita	D3	< 1 th	≤ 25 th	1	12,00	16,00	40,00
		1 – 5 th	≤ 25 th	3	12,33	16,00	41,67
	S1	< 1 th	≤ 25 th	1	12,00	16,00	41,00
		1 – 5 th	≤ 25 th	5	12,00	17,00	41,40
			26–30 th	2	13,50	16,50	39,00
			> 30 th	1	13,00	16,00	40,00
Pria	D3	1 – 5 th	≤ 25 th	1	14,00	20,00	46,00
	S1	< 1 th	≤ 25 th	4	12,50	17,25	44,00
		1 – 5 th	≤ 25 th	8	12,75	16,87	41,87
			26–30 th	7	10,71	16,28	37,71
		> 5 th	26–30 th	1	10,00	17,00	35,00
			> 30 th	1	12,00	16,00	40,00

Sumber : Data primer yang diolah

#### 4.4. Analisis Data

##### 4.4.1. Pernyataan Hipotesis

Ho :  $a \leq 0$  ,  $b \leq 0$  , artinya tidak ada pengaruh signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor.

Ha :  $a > 0$  ,  $b > 0$  , artinya ada pengaruh signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor.

##### 4.4.2. Pengujian Statistik

Pengujian hipotesis dilakukan peneliti dengan menggunakan model regresi, karena pengujian ini merupakan pengujian pengaruh dan variabel yang digunakan dalam penelitian adalah variabel parametrik, baik untuk variabel independen maupun dependen. Peneliti juga akan menggunakan metode statistik analisis jalur (*path analysis*) untuk menguji pengaruh variabel intervening (Ghozali, 2006 : 210). Pengujian hipotesis menggunakan regresi memerlukan pengujian prasyarat terlebih dahulu, yaitu uji asumsi klasik, untuk membuktikan apakah pengujian hipotesis dengan menggunakan persamaan regresi sederhana telah memenuhi beberapa asumsi yang disyaratkan atau belum. Berikut adalah model regresi yang akan digunakan dalam penelitian ini beserta hasil pengujian asumsi klasik pada setiap model regresi yang digunakan :

##### 4.4.2.1. Hasil Pengujian Model 1

$$KA = \alpha_1 + c DRKKA + e_1$$

Hasil pengujian asumsi klasik untuk model regresi pertama, yaitu:

**Tabel 4.10**  
**Hasil Pengujian Heterokedastisitas – DRKKA terhadap KA**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,145	,662		1,730	,093
	DRKKA	-,050	,054	-,159	-,927	,361

a. Dependent Variable: ABS\_RES2

Tabel 4.10 menunjukkan bahwa variabel bebas mempunyai signifikansi di atas 0,05 terhadap nilai absolut residualnya. Dengan demikian, terbukti bahwa untuk model regresi pertama tidak terjadi gangguan heterokedastisitas (homokedastisitas).

**Tabel 4.11**  
**Hasil Pengujian Normalitas – DRKKA terhadap KA**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	2,71481554
Most Extreme Differences	Absolute	,112
	Positive	,112
	Negative	-,068
Kolmogorov-Smirnov Z		,660
Asymp. Sig. (2-tailed)		,777

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Tabel 4.11 menunjukkan bahwa model persamaan pertama mempunyai signifikansi di atas 0,05 dengan demikian dapat dibuktikan bahwa data residual untuk persamaan pertama berdistribusi normal dan uji statistik valid untuk jumlah sampel kecil.

**Tabel 4.12**  
**Hasil Pengujian Regresi Model 1**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	16,123	3,726		4,327
	DRKKA	2,035	,305	,758	6,668

a. Dependent Variable: KA

Berdasarkan Tabel 4.12 menunjukkan besarnya pengaruh diskusi *Review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor dengan melihat nilai t – hitung > 1,645 dan nilai koefisien beta sebesar 2,035. Karena nilai koefisien positif menunjukkan bahwa diskusi *review* kertas

kerja audit berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Jadi, semakin sering diskusi *review* kertas kerja audit, maka semakin tinggi pula kinerja auditor.

**4.4.2.2. Hasil Pengujian Model 2**

$$MA = \alpha_2 + a \text{ DRKKA} + e_2$$

Hasil pengujian asumsi klasik untuk model regresi kedua, yaitu :

**Tabel 4.13**  
**Hasil Pengujian Heterokedastisitas – DRKKA terhadap MA**

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,395	1,004		,394	,696
	DRKKA	,041	,082	,087	,500	,621

a. Dependent Variable: ABS\_RES1

Tabel 4.13 menunjukkan bahwa variabel bebas mempunyai signifikansi di atas 0,05 terhadap nilai absolut residualnya. Berdasarkan hasil tersebut, untuk model regresi kedua tidak terjadi gangguan heterokedastisitas (homokedastisitas).

**Tabel 4.14**  
**Hasil Pengujian Normalitas – DRKKA terhadap MA**

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	1,16599171
Most Extreme Differences	Absolute	,228
	Positive	,228
	Negative	-,142
Kolmogorov-Smirnov Z		1,346
Asymp. Sig. (2-tailed)		,053

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Tabel 4.14 menunjukkan bahwa model persamaan kedua mempunyai signifikansi di atas 0,05 dengan demikian dapat dibuktikan bahwa data residual untuk persamaan kedua berdistribusi normal meskipun tidak signifikan dan uji statistik valid untuk jumlah sampel kecil.

**Tabel 4.15**  
**Hasil Pengujian Regresi Model 2**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	11,196	1,600		6,996
	DRKKA	,456	,131	,518	3,475

a. Dependent Variable: MA

Regresi *review* kertas kerja audit terhadap motivasi auditor dengan melihat nilai t-hitung > 1,645 dan nilai koefisien beta sebesar 0,456 yang berarti diskusi *review* kertas kerja audit berpengaruh positif terhadap motivasi auditor. Jadi, semakin sering diskusi *review* kertas kerja audit, maka semakin tinggi pula motivasi auditor dalam membuat kertas kerja audit.

**4.4.2.3. Hasil Pengujian Model 3**

$$KA = \alpha_3 + c' DRKKA + b MA + e_3$$

Hasil pengujian asumsi klasik untuk model regresi ketiga, yaitu :

**Tabel 4.16**  
**Hasil Uji Heterokedastisitas – DRKKA terhadap KA melalui MA**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,591	,859		,688	,496
	DRKKA	-,341	,275	-,306	-1,241	,224
	MA	,384	,254	,374	1,513	,140

a. Dependent Variable: ABS\_RES3

Tabel 4.16 menunjukkan bahwa variabel bebas mempunyai signifikansi di atas 0,05 terhadap nilai absolut residualnya. Berdasarkan hasil tersebut, untuk model regresi ketiga tidak terjadi gangguan heterokedastisitas (homokedastisitas).

**Tabel 4.17**  
**Hasil Uji Normalitas – DRKKA terhadap KA melalui MA**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,000000
	Std. Deviation	2,25141865
Most Extreme Differences	Absolute	,124
	Positive	,097
	Negative	-,124
Kolmogorov-Smirnov Z		,736
Asymp. Sig. (2-tailed)		,651

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Tabel 4.17 menunjukkan bahwa model persamaan pertama mempunyai signifikansi di atas 0,05 dengan demikian dapat dibuktikan bahwa data residual untuk persamaan ketiga berdistribusi normal dan uji statistik valid untuk jumlah sampel kecil.

**Tabel 4.18**  
**Hasil Uji Multikolonieritas – DRKKA terhadap KA melalui MA**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1,556	4,945		,315	,755		
	DRKKA	1,442	,300	,537	4,801	,000	,732	1,366
	MA	1,301	,341	,426	3,812	,001	,732	1,366

a. Dependent Variable: KA

Berdasarkan tabel 4.18 dapat dibuktikan bahwa tidak ada korelasi antara variabel independen dalam model regresi ketiga, dengan melihat nilai VIF < 10 dan nilai tolerance > 0,1.

**Tabel 4.19**  
**Hasil Pengujian Regresi Model 3 (Path Analysis)**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1,556	4,945		,315
	DRKKA	1,442	,300	,537	4,801
	MA	1,301	,341	,426	3,812

a. Dependent Variable: KA

Berdasarkan tabel 4.19 diketahui bahwa motivasi auditor dapat memediasi hubungan antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor, hal ini dapat dilihat dari koefisien regresi sebesar 1,301 dengan nilai t hitung > 1,645. Hasil analisis tersebut

menunjukkan bahwa diskusi *review* kertas kerja audit berhubungan positif dengan motivasi auditor dan kinerja auditor, artinya semakin sering diskusi *review* kertas kerja audit diterapkan maka dapat meningkatkan motivasi auditor dalam membuat kertas kerja audit yang kemudian berdampak pada peningkatan kinerja auditor semakin tinggi pula.

#### 4.4.3. Pengujian *Indirect Effect*

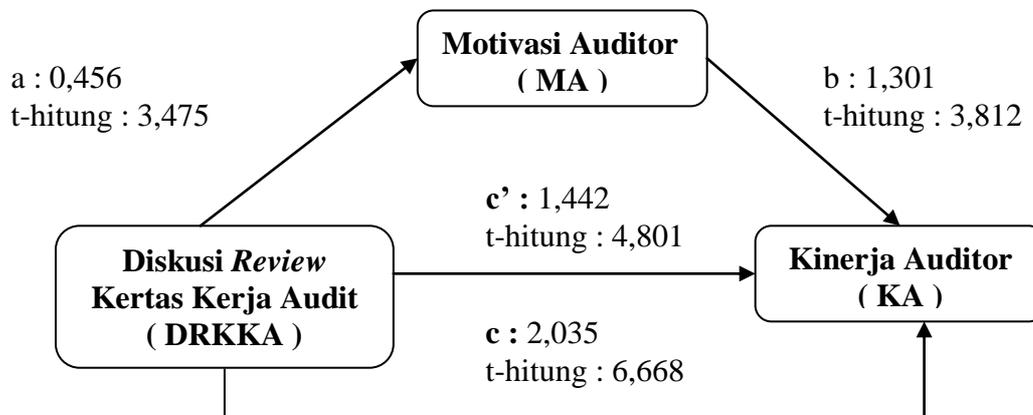
Besarnya pengaruh signifikansi dari model penelitian ini dapat diketahui dengan menggunakan beberapa pendekatan pengujian menggunakan standar error, yaitu :

**Gambar 4.2**  
**Hasil Pengujian *Indirect Effect***

Input:	Test statistic:	Std. Error:	<i>p</i> -value:
<i>a</i> 0.456	Sobel test: 2.57146915	0.23070703	0.0101268
<i>b</i> 1.301	Aroian test: 2.52457979	0.23499198	0.01158367
<i>s<sub>a</sub></i> 0.131	Goodman test: 2.62107212	0.22634097	0.00876537
<i>s<sub>b</sub></i> 0.341	Reset all	Calculate	

Berdasarkan gambar 4.2 di atas diketahui bahwa pengujian dengan menggunakan Sobel test diperoleh hasil nilai *p*-value 0,0101268 dan nilai *test statistic* 2,57146915, dengan *aroian test* diperoleh hasil nilai *p*-value 0,01158367 dan nilai *test statistic* 2,52457979, dengan *goodman test* diperoleh hasil nilai *p*-value 0,00876537 dan nilai *test statistic* 2,62107212 yang berarti ketiga test tersebut (*sobel test*, *aroian test*, maupun *goodman tes t*) memiliki nilai *p*-value < 0,05 dan nilai *test statistik* > 1,645. Hal tersebut menunjukkan adanya pengaruh signifikan antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor sebagai variabel intervening.

**Gambar 4.3**  
**Analisis Jalur Diskusi *Review* Kertas Kerja Audit Terhadap Kinerja Auditor Melalui Motivasi Auditor Sebagai Variabel Mediasi**



Berdasarkan hasil pengujian regresi pada model persamaan ketiga diperoleh nilai t hitung > dari 1,645, yang berarti ada pengaruh antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap motivasi auditor dan motivasi auditor terhadap kinerja auditor. Nilai a dan b pada gambar 4.2 menunjukkan nilai positif, yang berarti semakin sering diskusi *review* kertas kerja audit diterapkan, maka dapat meningkatkan motivasi auditor, dan dapat membuat kinerja auditor semakin tinggi. Selain itu, berdasarkan pada hasil pengujian *indirect effect* pada gambar 4.3 menunjukkan hasil *p-value* signifikan terhadap 0,05 dan nilai *test statistik* pada hasil pengujian tersebut > 1,645. sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang berbunyi diskusi *review* kertas kerja audit dapat meningkatkan motivasi auditor yang kemudian berdampak pada peningkatan kinerja auditor diterima.

**Tabel 4.20**  
**Perhitungan Analisis Regresi Diskusi *Review* Kertas Kerja Audit Terhadap Kinerja Auditor melalui Motivasi Auditor Sebagai Variabel Mediasi**

Keterangan	Koefisien Beta	t-hitung
Pengaruh langsung DRKKA terhadap KA	+ 2,035	6,668
Pengaruh DRKKA terhadap MA	+ 0,456	3,475
Pengaruh MA terhadap KA	+ 1,301	3,812
Efek mediasi	$0,456 \times 1,301 = 0,593256$	
Total pengaruh	$2,035 + 0,593256 = 2,628256$	

Sumber : Data primer yang diolah (2012)

Berdasarkan tabel 4.20 diketahui bahwa sebelum ada pengaruh variabel mediasi motivasi auditor, koefisien pengaruh diskusi *review* kertas kerja audit ke kinerja auditor adalah sebesar 2,035 dengan t-hitung 6,668. Hasil tersebut menunjukkan bahwa diskusi *review* kertas kerja audit berpengaruh secara signifikan untuk meningkatkan kinerja auditor di KAP Semarang, namun setelah ada pengaruh variabel mediasi motivasi auditor, koefisien pengaruh diskusi *review* kertas kerja audit ke kinerja auditor menurun menjadi 1,442 dengan t-hitung 4,801 (Tabel 4.17) yang menunjukkan bahwa pengaruh

diskusi *review* kertas kerja audit menurun namun masih tetap signifikan, maka dapat dikatakan bahwa pengaruh mediasi yang terjadi adalah mediasi partial.

#### 4.5. Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa diskusi *review* kertas kerja audit mempunyai pengaruh yang positif terhadap motivasi auditor. Berarti semakin sering diskusi *review* kertas kerja audit diterapkan maka akan meningkatkan motivasi auditor, dan sebaliknya bila semakin jarang diskusi *review* kertas kerja audit yang diterapkan, maka motivasi auditor juga akan makin menurun. Diskusi *review* kertas kerja audit yang tinggi menunjukkan bahwa seseorang sangat membutuhkan waktu untuk mensharingkan kesulitan-kesulitan yang mereka hadapi kepada orang yang dianggap lebih senior atau lebih berpengalaman dalam bekerja. Melalui proses diskusi tersebut mereka berharap dapat memperoleh solusi atas kesulitan yang mereka hadapi dalam membuat kertas kerja audit. Diskusi *review* atas kertas kerja audit juga berdampak positif terhadap kinerja auditor, semakin sering penerapan diskusi dalam pembuatan kertas kerja audit maka kinerja auditor juga akan meningkat, yang dapat kita lihat dari hasil kertas kerja audit yang lebih baik daripada sebelumnya, dan daripada mereka yang tidak mengalami proses diskusi.

Penelitian juga menemukan bahwa motivasi auditor dapat memediasi hubungan pengaruh antara diskusi *review* kertas kerja audit dengan kinerja auditor, yang artinya bila diskusi *review* kertas kerja audit selalu diterapkan oleh para auditor, maka motivasi kerja yang dialami auditor dapat meningkat sehingga berdampak pada kinerja auditor yang meningkat pula. Melalui diskusi *review* dalam membuat kertas kerja audit, auditor junior sebagai pembuat kertas kerja audit dapat memperoleh tambahan informasi, menjelaskan judgement yang mereka buat, memperoleh tambahan bukti, yang berdampak pada meningkatnya motivasi auditor dalam membuat kertas kerja. Motivasi tersebut mendorong auditor untuk bekerja dengan maksimal, agar dapat memperoleh hasil sesuai yang diharapkan. Selain itu motivasi juga dapat meningkatkan sikap optimis auditor dalam membuat kertas kerja, mengurangi tingkat kesalahan dalam pembuatan kertas kerja, serta mendukung dalam pembuatan kesimpulan kertas kerja audit yang mereka buat.

Berdasarkan hasil jawaban responden dapat dilihat bahwa motivasi yang dialami oleh para auditor di KAP tinggi yang menunjukkan bahwa para auditor memiliki motivasi yang tinggi dalam membuat kertas kerja audit. Bila dilihat dari data demografis responden, auditor yang menjadi responden dalam penelitian ini mayoritas baru bekerja selama 1 – 5 tahun dan masih menjabat sebagai pembuat kertas kerja audit dan masih dibawah pengawasan oleh auditor senior sehingga dalam penelitian ini kinerja yang dialami oleh auditor juga tinggi.

Dilihat dari hasil pengujian *compare mean*, menunjukkan bahwa auditor yang paling sering menerapkan diskusi dalam proses pembuatan kertas kerja audit adalah auditor pria dengan pendidikan terakhir D3, yang telah memiliki pengalaman bekerja 1 – 5 tahun, dan berusia  $\leq 25$  tahun, dibandingkan dengan auditor pria lainnya. Proses diskusi yang dialami oleh auditor ini juga merupakan proses diskusi yang paling efektif, karena proses diskusi tersebut yang paling tinggi memberikan dampak terhadap motivasi dan kinerja. Responden yang paling jarang menerapkan diskusi dalam proses pembuatan kertas kerja audit adalah responden pria yang memiliki pendidikan terakhir S1, dengan usia 26 sampai dengan 30 tahun, dan telah memiliki pengalaman kerja lebih dari 5 tahun. Auditor wanita yang paling sering menerapkan diskusi dalam pembuatan kertas kerja audit adalah auditor dengan pendidikan akhir S1, telah memiliki pengalaman kerja selama 1 sampai 5 tahun, dan memiliki usia 26

sampai dengan 30 tahun, dibandingkan dengan auditor wanita lainnya, akan tetapi kinerja yang dihasilkan auditor tersebut cenderung rendah, dibandingkan dengan auditor wanita lainnya.

Hipotesis yang berbunyi adanya pengaruh signifikan secara statistik antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor diterima, dan hasil penelitian ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Victor Vroom yang dikenal dengan *expectancy theory* (teori harapan) dimana teori ini mengemukakan bahwa kekuatan dari suatu tindakan bergantung pada besarnya suatu harapan bahwa tindakan tersebut akan memberikan hasil seperti yang diinginkan. Ketika seorang auditor memiliki target dan harapan akan penilaian yang baik atas suatu kinerjanya, dilihat melalui kertas kerja audit yang mereka hasilkan, mereka akan terdorong untuk dapat membuat kertas kerja audit tersebut dengan sebaik-baiknya. Kertas kerja audit yang baik dapat dihasilkan apabila auditor paham akan tugas dan kewajibannya. Besarnya tingkat pemahaman seorang auditor dapat didukung dengan adanya interaksi yang terjalin antara atasan (*reviewer*) dan bawahan (*preparer*).

Adanya diskusi *review* kertas kerja audit sebagai pengganti proses *review* tertulis, dapat digunakan sebagai salah satu cara untuk meningkatkan motivasi auditor dalam membuat kertas kerja audit di kantor akuntan publik yang menimbulkan dorongan dalam diri auditor untuk meningkatkan kinerja, dengan menghasilkan kertas kerja audit yang lebih baik, efisien, dan berkualitas, karena melalui proses diskusi tersebut terjadi interaksi antara *preparer* dan *reviewer*, sehingga dapat mengembangkan persepsi *reviewer* dan *preparer*. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan masukan untuk KAP agar *reviewer* dalam proses pembuatan kertas kerja audit perlu mempertimbangkan frekuensi interaksi dengan *preparer*, yang dapat mengurangi tingkat kesalahan pembuat kertas kerja audit, serta meningkatkan kualitas kertas kerja audit, sehingga menghasilkan kertas kerja audit yang lebih baik dan berkualitas.

## 5. KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

### 5.1. Kesimpulan

Berdasarkan analisis data yang telah dilakukan pada bab sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa hipotesis yang menyatakan terdapat pengaruh positif signifikan antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor melalui motivasi auditor, diterima. Hal tersebut ditunjukkan dengan besarnya nilai t-hitung  $> 1,645$  yang berarti ada pengaruh antara diskusi *review* kertas kerja audit dan motivasi auditor terhadap kinerja auditor, selain itu dapat dilihat pula nilai  $\beta$  pada koefisien regresi yang menunjukkan nilai positif yaitu 0,456 dan 1,301 yang berarti bahwa semakin tinggi diskusi *review* kertas kerja audit yang diterapkan pada KAP maka akan meningkatkan motivasi auditor dalam membuat kertas kerja audit sehingga akan berdampak pada kinerja auditor yang semakin meningkat, serta hasil *indirect effect* yang memiliki *p-value*  $< 0,05$  dan nilai *test statistik*  $> 1,645$  yang menunjukkan adanya pengaruh signifikan antara diskusi *review* kertas kerja audit terhadap motivasi dan kinerja auditor

Berdasarkan hasil pengujian *compare mean* pada penelitian ini menunjukkan bahwa auditor pria dengan pendidikan terakhir D3, dengan pengalaman kerja 1 - 5 tahun, dan berusia  $\leq 25$  tahun, merupakan auditor yang paling sering dalam menerapkan proses diskusi *review* selama pembuatan kertas kerja audit. Sedangkan auditor yang paling jarang melakukan proses diskusi adalah auditor pria dengan pendidikan terakhir S1, berusia 26 - 30 tahun, dan telah memiliki pengalaman kerja

lebih dari 5 tahun, sedangkan untuk auditor wanita proses diskusi yang dilakukan menunjukkan tingkat rata-rata, baik dilihat dari usia, pengalaman kerja, dan pendidikan akhir mereka. Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Victor Vroom yang dikenal dengan *expectancy theory* (teori harapan), teori ini mengemukakan bahwa kekuatan dari suatu tindakan bergantung pada besarnya suatu harapan bahwa tindakan tersebut akan memberikan hasil seperti yang diharapkan. Ketika seorang auditor memiliki target dan harapan akan penilaian yang baik atas suatu kinerjanya melalui kertas kerja audit yang mereka hasilkan, mereka akan terdorong untuk dapat membuat kertas kerja audit tersebut dengan sebaik-baiknya. Kertas kerja audit yang baik dapat dihasilkan apabila auditor paham akan tugas dan kewajibannya. Besarnya tingkat pemahaman seorang auditor dapat didukung dengan adanya interaksi yang terjalin antara atasan dan bawahan.

## 5.2. Implikasi

Implikasi hasil penelitian adalah :

1. *Reviewer* atau atasan dapat meningkatkan frekuensi interaksi terhadap bawahan atau *preparer* dalam pembuatan kertas kerja audit di KAP, terutama bagi auditor pria yang telah memilikipengalaman kerja lebih dari 5 tahun, memiliki pendidikan akhir S1, dan berusia 26 – 30 tahun, yang berdasarkan hasil pengujian *compare mean* merupakan auditor yang paling jarang melakukan interaksi dengan atasan selama membuat kertas kerja audit, sehingga kertas kerja audit yang dihasilkan tidak sebaik kertas kerja audit yang dihasilkan oleh auditor dengan frekuensi yang lebih sering, karena dengan adanya interaksi yang efektif antara *reviewer* dan *preparer* dapat meningkatkan pemahaman *preparer*, sehingga dapat meningkatkan motivasi *preparer* dalam membuat kertas kerja audit, agar dapat mengasihkan kertas kerja audit yang berkualitas, yang merupakan standar pengukuran kinerja
2. KAP dapat membantu memberikan program dan pelatihan yang memadai untuk auditor terkait dengan proses pembuatan kertas kerja, sehingga dapat mengurangi tingkat kesalahan yang terjadi, selain itu juga dapat meningkatkan sikap mandiri dan rasa percaya diri auditor ketika mereka paham akan pekerjaan yang menjadi tanggung jawabnya

## 5.3. Keterbatasan Penelitian

Hasil dalam penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan, yaitu :

1. Objek penelitian, peneliti hanya menggunakan sampel beberapa Kantor Akuntan Publik di Kota Semarang sebagai objek penelitian, karena ada beberapa Kantor Akuntan Publik yang tidak bersedia untuk mengisi kuesioner yang hendak peneliti bagikan, sehingga untuk penelitian selanjutnya dapat memperluas sampel penelitian dan tidak membagikan kuesioner pada saat *high season* karena pada masa tersebut sebagian KAP akan sibuk sehingga tidak berkenan untuk mengisi kuesioner

## DAFTAR PUSTAKA

Arens, Alvin A., Mark S. Beasley, dan Randal J. Elder, 2010, *Auditing and Assurance Services*, Thirteenth Edition : Person Education.

- Brazel, Joseph F., Christopher P. Agoglia, Richard C. Hatfield, 2004, *Electronic versus Face-to-Face Review : The Effects of Alternative Forms of Review on Auditors Performance*, *The Accounting Review*, Vol. 79, No.4, pp.949-966.
- Fedor, Donald B. dan Robert J. Ramsay, 2007, *Effect of Supervisor Power on Preparers Responses to Audit Review : Field Study*, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19, pp. 91-105.
- Freddy, 2008, “*Pengaruh Diskusi Verbal dalam Telaah Kertas Kerja terhadap Motivasi dan Kinerja Staf Auditor di Surabaya*”, Tesis (tidak dipublikasikan), Program Pasca Sarjana Universitas Airlangga Surabaya.
- Ghozali, Imam, 2006, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi 4, Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Gibson, Ivancevich Donelly, dan Konopaske, 2003, *Organizations : Behavior Structure and Processes*. USA : Mc. Grow Hill, 11<sup>th</sup> edition.
- Herliansyah, Yudhi, 2008, “*Pengaruh Diskusi Verbal dalam Review Kertas Kerja dan Motivasi serta Interaksinya terhadap Kinerja Auditor*”, proposal, Jakarta : Universitas Mercu Buana.
- Institut Akuntan Publik Indonesia, 2012, “*Daftar Kantor Akuntan Publik Seluruh Indonesia*”, di-download dari <http://www.iapi.or.id/iapi/download/Directory2012/Daftar%20KAP.pdf> pada 3 April 2012
- Ilyas, Meifida dan Yudhi Herliansyah, 2009, “*Diskusi Verbal dalam Review Kertas Kerja, Motivasi, Interaksi antara Diskusi dan Pengalaman Pengaruhnya terhadap Kinerja Auditor*”. *Jurnal Ilmiah Satya Negara Indonesia*, Vol. 2, Nomor 1 : 32-39.
- Jogiyanto, 2004. *Metodologi Penelitian Bisnis : Salah Kaprah dan Pengalaman Pengalaman*, Edisi 2004/2005. Yogyakarta : BPF.
- Manurung, Elon. “*Audit Internal: Jaminan atas Kualitas*”, di-download dari [www.pksm.mercubuana.ac.id/new/elearning/files\\_modul/32018-11-724546913658.doc](http://www.pksm.mercubuana.ac.id/new/elearning/files_modul/32018-11-724546913658.doc)., tanggal 25 September 2012.
- Miller, dkk, 2006, “*Effects of Discussion of Audit Reviews on Auditor’s Motivation and Performance*”. *Behavioural Research in Accounting*, Vol. 18, No.2, pp.135-146.
- Mochammad Ali Noor dan Ardiani Ika Sulistyawati. 2010. “*Kecerdasan Emosional dan Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik*”, Tesis.
- Mustafa, Hasan, 2000, *Teknik Sampling*, di-download dari [www.home.unpar.ac.id/hasan/sampling](http://www.home.unpar.ac.id/hasan/sampling) , tanggal 17 September 2012.

- Prasanti, Dian, 2008, *Pengaruh Diskusi pada Review Proses Pengauditan terhadap Motivasi dan Kinerja Auditor di Jawa Tengah dan DIY*, Tesis (tidak dipublikasikan), Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Prasetyo, Agus Tri dan R. Bramantyo, 2007, *“Teknik Komunikasi Audit”*, Edisi 4, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- Purnamasari, St.Vena, 2012, *Modul Pelatihan Metodologi Penelitian*, Semarang : Pusat Pengkajian dan Pengembangan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unika Soegijapranata.
- Purwoko, Agus dan Drs. T. Redwan Djaafar, 2008, *“Review Kertas Kerja Audit”*, Edisi 4, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- Sekaran, Uma. 2003. *Research Methods For Business A Skill Building Approach*. Buku 2 Edisi 4, USA : John Willey and Son, Inc.
- Sulistyanto, H. Sri dan Clara Susilawati, 2011, *Metode Penulisan Skripsi*, Edisi 6, Semarang : Universitas Katolik Soegijapranata.
- Trotman, K. T., Philip W. Yetton. 1985. *The Effect of the Review Process on Auditor Judgements*. *Journal of Accounting Research* (Spring), Vol. 23, No. 1.
- Wahyudin, Yusni, 2003, *Analisis Pengaruh Diskusi Verbal dalam Review Kertas Kerja dan Motivasi serta Interaksinya terhadap Kinerja Auditor di Jawa Timur*, Tesis (tidak dipublikasikan), Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.