

BAB II
KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN
HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Mulyadi (2008:8) menyatakan bahwa:

“Pemeriksaan (*auditing*) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Soekrisno Agoes (2012:4):

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

Menurut Konrath (2002) dalam Soekrisno Agoes (2012:2):

“Suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Dari beberapa definisi di atas dapat diketahui bahwa audit pada dasarnya adalah membandingkan keadaan sebenarnya (dilapangan) dengan keadaan seharusnya melalui suatu proses sistematis dan menilai suatu bukti apakah sudah memiliki tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kemudian menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada pihak yang berkepentingan

2.1.1.2 Jenis-jenis Audit dan Auditor

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2012:17)

jenis-jenis audit yaitu:

1. **Audit Operasional**
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi.
2. **Audit Ketaatan**
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.
3. **Audit Laporan Keuangan**
Audit laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) yang dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP).

Menurut Sukrisno Agoes (2012:11-13), jenis pemeriksaan (audit) bisa dibedakan atas:

1. Manajemen Audit (*Operational Audit*)
2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
3. Pemeriksaan Internal (*Internal Audit*)
4. Audit Komputerisasi (*Computer Audit*)

Penjelasan:

1. **Manajemen Audit (*Operational Audit*)**
 Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditemukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien, dan ekonomis. Pengertian efisien adalah dengan biaya tertentu dapat mencapai hasil atau manfaat yang telah ditetapkan atau berdaya guna. Efektif adalah dapat mencapai tujuan atau sasaran sesuai dengan waktu yang telah ditentukan atau dapat bermanfaat sesuai dengan waktu yang telah ditentukan. Ekonomis adalah dengan pengorbanan yang serendah-rendahnya dapat mencapai hasil yang optimal atau dilaksanakan secara hemat.
2. **Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)**
 Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (Manajemen, Dewan Komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jendral Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bias dilakukan oleh KAP maupun bagian internal audit.
3. **Pemeriksaan Internal (*Intern Audit*)**
 Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan umum yang dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak diluar perusahaan menganggap bahwa internal auditor, yang merupakan orang dalam perusahaan, tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan audit (*audit finding*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).
4. **Audi Komputerisasi (*Computer Audit*)**
 Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP)* sistem.

Auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit serta menilai kewajaran atas laporan keuangan perusahaan atau organisasi.

Menurut Arens (2012:12) “auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum”.

Menurut Mulyadi (2013:1) “auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Menurut Indra Bastian (2014:5) “auditor merupakan sebutan bagi orang yang melakukan pemeriksaan eksternal di sektor publik, seperti Badan Pemeriksaan Keuangan dan Kantor Akuntan Publik”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa auditor adalah seseorang yang kompeten dan independen dalam memberikan jasa auditan untuk memeriksa laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Menurut Mardiasmo (2009:186) untuk menjadi seorang auditor sektor publik di perlukan beberapa syarat, yaitu:

1. Seseorang auditor harus telah diakui dapat melakukan pemeriksaan (audit)
 - a. Mempunyai pemahaman tentang akun-akun yang ada, sesuai dengan peraturan yang berlaku serta menaati undang-undang yang ada.
 - b. Auditor telah diakui kemampuannya dalam melakukan praktik audit.
 - c. Auditor harus dapat memahami apakah pemerintah telah memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien, dan efektif.
2. Seorang auditor harus mematuhi kode etik yang berlaku.
3. Seorang auditor harus dapat melakukan audit dengan tanggung jawab, karena terdorong oleh kesadaran bahwa audit yang akan dilaksanakannya pada organisasi-organisasi sektor publik, terutama untuk memenuhi kepentingan masyarakat.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2012:19-21)

jenis-jenis auditor yaitu:

1. Kantor akuntan publik.
Kantor akuntan Publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil. KAP biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.
2. Auditor Internal Pemerintah.
Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.
3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan.
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dimpimpin oleh seorang kepala, BPK melapor dan bertanggungjawab sepenuhnya kepada DPR.
4. Auditor Pajak.
Direktorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan disebut auditor pajak.
5. Auditor Internal.
Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka.

Jenis-jenis auditor memiliki ruang lingkup pekerjaan dan kekhususan masing-masing. Pembagian jenis auditor ini memudahkan bagi auditor untuk memahami ruang lingkup pekerjaannya.

2.1.2 Audit Sektor Publik

2.1.2.1 Pengertian Audit Sektor Publik

Organisasi sektor publik mendapat amanah dan kepercayaan dari masyarakat untuk menggunakan sumber daya publik. Oleh karena itu, mereka dituntut untuk mengelola sumber daya tersebut secara akuntabel dan transparan. Untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelola sumber daya tersebut diperlukan audit sektor publik.

Menurut Indra Bastian (2014:10)

“Audit sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik”.

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:29)

“Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditunjukkan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan pemerintahan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan”.

Dari pernyataan di atas, penulis menyimpulkan bahwa audit sektor publik adalah suatu proses yang ditunjukkan terhadap entitas untuk melakukan pengujian keakuratan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.

2.1.2.2 Jenis-jenis Audit Sektor Publik

Ditinjau dari perspektif audit sektor publik sesuai dengan perkembangan dan tuntutan kebutuhannya, serta sifat, tujuan, dan ruang lingkupnya, dapat diklasifikasikan ke dalam tiga jenis, yaitu:

1. Audit keuangan, 2. Audit kinerja atau audit oprasional, dan 3. Audit investigasi. Ihyaul Ulum M.D (2012 :104-106) menjelaskan:

1. **Audit Keuangan**
Secara tradisional adalah pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*compliance test*).
2. **Audit Kinerja**
Diartikan sebagai sebuah pengujian secara sistematis, terorganisasi dan objektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan *stakeholder* dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja. Audit kinerja adalah bagian integral dari manajemen terhadap hasil-hasil (*managing for results*) yang meliputi: perencanaan strategik, perencanaan kinerja tahunan, anggaran berbasis kinerja, sistem pengindikator kinerja, analisis dan pelaporan capaian kinerja, serta audit kinerja.
3. **Audit Investigasi**
Didefinisikan sebagai audit dengan tujuan khusus, yaitu membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk: kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditures*) atau penyalagunaan kewenangan (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara, yang memenuhi: unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi (TPK), dan Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang.

Menurut Indra Bastian (2014:14) jenis-jenis audit sektor publik sebagai berikut:

1. **Auditor Kepatuhan**
Auditor kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.
2. **Auditor Keuangan Program Publik**
Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan mencakup audit atas laporan

keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

3. **Auditor Kinerja Sektor Publik**
Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.
4. **Audit Investigasi**
Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditemukan.

Jenis-jenis auditor memiliki ruang lingkup pekerjaan masing-masing sesuai dengan keahlian dibidangnya. Pembagian jenis auditor ini memudahkan bagi auditor untuk memahami ruang pekerjaannya.

2.1.2.3 Standar Audit Sektor Publik

Standar merupakan kriteria atau ukuran mutu kinerja yang harus dicapai, berbeda dengan prosedur yang merupakan urutan tindakan yang harus dilaksanakan untuk mencapai suatu standar tertentu. Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor.

Standar audit merupakan ukuran mutu pekerjaan audit yang diterapkan oleh organisasi profesi audit, yang merupakan syarat-syarat minimum yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya. Standar audit diperlukan agar hasil pemeriksaan audit berkualitas.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:108) ada empat Standar Audit Sektor Publik yang ditetapkan oleh instansi yang berwenang, yaitu sebagai berikut:

1. Standar Audit Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) yang ditetapkan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Standar Audit Pemerintah (*Government Auditing Standards*) yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
3. Standar Audit Perbankan diterbitkan oleh Bank Indonesia (BI).
4. Standar Audit Perpajakan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan RI.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang SPKN ini merupakan pelaksanaan dari pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Jo. Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksaan Keuangan berwenang/berkewajiban menetapkan Standar Pemeriksaan keuangan Negara setelah berkonsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara.

Agar Badan Pemeriksa Keuangan dapat melaksanakan tugas pemeriksaan pengelola dan tanggung jawab Keuangan Negara secara efektif, sesuai peraturan perundang-undangan yang mutakhir maka Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang SPKN ini mengatur hal-hal pokok yang memberi landasan operasional sebagai pengganti Standar Audit Pemerintahan atau SAP yang selama ini berlaku.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:112-123) berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, Standar Audit untuk Audit Eksternal Sektor Publik terbagi dalam 7 kategori, berikut penjelasannya yaitu:

1. Standar Umum
 - a. Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
 - b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, eksternal, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
 - c. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
 - d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus *di-review* oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu eksternal).

2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan pemeriksaan dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Selain tiga standar pekerjaan lapangan di atas, ditambahkan standar pekerjaan lapangan tambahan sebagai berikut:

- a. Pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan, dan tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.
- b. Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.
- c. 1) pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidak patuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.
2) pemeriksa harus waspada pada kemungkinan adanya situasi dan atau peristiwa yang merupakan indikasi kecurangan dan atau ketidakpatuhan.

- d. Pemeriksaan harus merencanakan dan melaksanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan.
 - e. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumentasi pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan.
3. Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan dalam nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.
4. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja
- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
 - b. Staf harus disupervisi dengan baik.
 - c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
 - d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksa dalam bentuk kertas kerja pemeriksa.

Selain empat standar di atas, standar pelaporan pemeriksaan keuangan menambahkan standar pelaporan tambahan sebagai berikut:

- a. Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan tersebut dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.
- c. Laporan atas pengendalian internal harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai “kondisi yang dapat dilaporkan”.

- d. Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian internal, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan.
 - e. Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum tidak diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan
 - f. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
5. Standar Pelaporan Audit Kinerja
- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
 - b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:
 - 1) Pernyataan bahwa pemeriksa dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan;
 - 2) Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan;
 - 3) Hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi;
 - 4) Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan;
 - 5) Pelaporan informasi rahasia bila ada;
 - 6) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan.
 - c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.
 - d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
6. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu
- a. Pengendalian internal yang berkaitan dengan laporan keuangan satu entitas.
 - b. Ketaatan entitas terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
 - c. Penyajian Analisis dan Pembahasan Manajemen (APM).
 - d. Laporan Keuangan Prospektif dan Informasi Keuangan Proforma.

- e. Keandalan ukuran-ukuran kinerja.
 - f. Biaya kontrak.
 - g. Kewajaran proposal kontrak.
7. Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu
- a. Laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan asersi yang bersangkutan.
 - b. Laporan harus menyatakan simpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.
 - c. Laporan harus menyatakan semua keberatan praktis yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.
 - d. Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi suatu asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang disepakati harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yang menyetujui kriteria atau prosedur tersebut.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:108-111) berdasarkan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah Standar Audit untuk Audit Internal sektor publik terdiri atas 24 butir standar yang terbagi dalam 5 kategori, berikut penjelasannya yaitu:

1. Standar Umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) dan para auditornya.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
 - d. Dalam segala hal yang berkaitan dengan penugasan, Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperolehnya.
2. Standar Koordinasi dan Kendali Mutu
 - a. Rencana Induk Pengawasan harus disusun oleh setiap Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) dengan memperhatikan Garis Besar Haluan Negara (GBHN) dan Kebijakan Pengawas Nasional.
 - b. Koordinasi pengawasan antar Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) harus dilakukan secara terus-menerus.
 - c. Sistem kendali mutu yang memadai harus dimiliki oleh setiap Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP).

3. Standar Pelaksanaan
 - a. Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian internal untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.
 - c. Bukti audit yang relevan, kompeten, dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan, dan rekomendasi.
 - d. Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran, serta tindakan melawan hukum.
 - e. Auditor harus mendokumentasi hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar audit Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP).

4. Standar Pelaporan
 - a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
 - b. Laporan audit menunjukkan keadaan, jika ada, prinsip akuntansi yang tidak secara konsisten diterapkan dalam laporan keuangan periode yang diaudit dibandingkan dengan periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat penjelasan mengenai sifat pekerjaan auditor dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.
 - e. Laporan audit operasional harus:
 - 1) Memuat tujuan audit, lingkup, dan metodologi audit,
 - 2) Memuat temuan dan simpulan audit secara objektif, serta rekomendasi yang konstruktif,
 - 3) Lebih mengutamakan usaha perbaikan atau penyempurnaan dari pada kritik,
 - 4) Mengungkapkan hal-hal yang merupakan masalah, jika ada yang belum dapat diselesaikan sampai berakhirnya audit,
 - 5) Mengemukakan pengakuan atas suatu prestasi keberhasilan suatu tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan, terutama jika perbaikan itu dapat diterapkan di entitas lain,
 - 6) Mengemukakan penjelasan pejabat auditan mengenai hasil audit,

- 7) Menyatakan informasi penting, jika ada, yang tidak dimuat, karena dianggap rahasia atau harus diperlakukan secara khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
 - f. Laporan audit harus menyatakan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP).
 - g. Laporan audit harus dibuat secara tertulis segera setelah berakhirnya pelaksanaan audit.
 - h. Laporan audit harus didistribusikan kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
5. Standar Tindak Lanjut
- a. APFP (Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah) harus mengkomunikasikan kepada manajemen auditan bahwa tanggung jawab untuk menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi berada pada pihak auditan.
 - b. APFP (Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah) harus memantau tindak lanjut atas temuan beserta rekomendasi.
 - c. APFP (Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah) harus melaporkan status temuan beserta rekomendasi audit sebelumnya yang belum ditindaklanjuti.
 - d. Terhadap temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum, Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) harus membantu aparat hukum terkait dalam upaya penindaklanjutan temuan tersebut.

2.1.2.4 Tujuan Audit Sektor Publik

Tujuan umum audit adalah untuk memberikan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip keuangan yang berlaku, mengetahui informasi laporan keuangan telah sesuai dengan aktivitas di lapangan, serta memberikan nilai tambah terhadap hasil dari laporan keuangan yang telah diaudit kepada pihak pemakai laporan keuangan.

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:30) tujuan audit sektor publik sebagai berikut:

“Informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal (entitas yang diaudit) untuk melaksanakan perbaikan internal. Di samping itu, hasil audit yang diperlukan oleh pihak eksternal (diluar entitas yang diaudit) untuk mengevaluasi apakah:

1. Sektor Publik mengelola sumber daya publik dan menggunakan kewenangannya secara tepat dan sesuai dengan ketentuan dan peraturan;
2. Program yang dilaksanakan mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan;
3. Pelayanan publik diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis, dan berkeadilan”.

Tujuan audit sektor publik dipertegas dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tangung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang ini menyatakan bahwa pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa tujuan audit adalah untuk memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan suatu entitas sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya sehingga dapat memberikan nilai tambah laporan keuangan suatu entitas.

2.1.3 Review Kertas Kerja Audit

2.1.3.1 Pengertian Kertas Kerja Audit

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:169)

“Kertas kerja audit adalah dokumen audit yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan auditor yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan audit tersebut dapat memastikan bahwa dokumen audit tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi auditor.

Menurut Wahyudin (2003) dalam Monika Averina (2013) “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”.

Menurut Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) SA seksi 339 dengan sumber PSA No 15 menyatakan:

“Kertas kerja adalah catatan-catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuhnya, pengujian yang dilakukannya, informasi yang diperolehnya, dan simpulan yang dibuatnya sehubungan dengan auditnya”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa kertas kerja audit adalah catatan-catatan yang dibuat auditor mengenai perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan yang dilakukan, dapat menjadi bukti untuk mendukung temuan dan memperkuat simpulan auditor.

2.1.3.2 Manfaat Kertas Kerja Audit

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:170) manfaat kertas kerja audit yaitu:

1. Sebagai dasar perencanaan audit tahun selanjutnya.
Dalam pelaksanaan audit, KKA dapat digunakan sebagai acuan bagi auditor untuk perencanaan audit tahun berjalan. Auditor dapat mengacu pada kertas kerja tahun sebelumnya yang mencakup berbagai informasi seperti informasi perencanaan audit, sistem pengendalian internal (SPI), alokasi biaya dan waktu, program audit, serta hasil audit yang telah didokumentasikan.
2. Sebagai catatan bahan bukti dan hasil pengujian yang telah dilakukan.
Kertas kerja merupakan bukti bahwa auditor telah melakukan audit sesuai dengan standar audit yang ditetapkan.
3. Sebagai dasar untuk menentukan jenis laporan audit yang pantas.
KKA membantu auditor dalam menentukan kelayakan laporan audit yang akan diterbitkan dan memudahkan penyusunan laporan audit secara menyeluruh.
4. Sebagai dasar untuk supervisi audit oleh supervisor dan partner.
KKA membantu supervisor atau partner dalam melakukan supervisi atas hasil kegiatan audit dan mengevaluasi apakah bukti-bukti yang dikumpulkan telah memadai untuk mendukung temuan ataupun opini laporan audit.

2.1.3.3 Karakteristik Kertas Kerja Audit

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:170) karakteristik kertas kerja audit yaitu:

1. Lengkap dan Akurat
Lengkap dan akurat artinya bahwa kertas kerja harus memberikan dukungan yang cukup dan memadai terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi, di samping menggambarkan sifat dan lingkup pengujian yang dilaksanakan.
2. Mempunyai Tujuan yang Jelas
Tujuan pembuatan kertas kerja audit harus dijelaskan sehingga orang yang membaca mengerti maksud dan tujuan audit pada bagian tersebut.
3. Jelas dan Singkat
Jelas dan singkat artinya bahwa meskipun tanpa penjelasan lisan, semua orang yang menggunakan kertas kerja (baik internal maupun eksternal) dapat memahami tujuan, sifat, dan lingkup pekerjaan yang dilakukan serta simpulan yang dicapai. Kertas kerja harus berisi pula ringkasan, indeks, dan *cross preference* dari dokumen.

4. Mendukung Simpulan Audit

Kertas kerja audit harus mencerminkan seluruh kegiatan audit yang dilakukan oleh auditor. Apabila di kemudian hari timbul masalah dalam audit, pihak yang berwenang dapat meminta kertas kerja audit untuk melihat apakah auditor telah melakukan audit yang mendukung simpulannya.

5. Mudah Dipersiapkan

Mudah dipersiapkan artinya bahwa KKA harus mudah untuk dibuat. Hal ini dapat dicapai dengan menggunakan jadwal organisasi dan format standar kertas kerja umum yang dihasilkan dengan menggunakan perangkat lunak (*software*) komputer umum yang dipakai.

6. Mudah Dimengerti dan Berurutan

KKA harus rapi dan mudah dipahami. Jika tidak, KKA tersebut akan hilang nilainya sebagai bukti audit.

7. Relevan

Informasi yang terdapat dalam KKA harus dibatasi hanya untuk hal yang cakupannya secara material penting, mendasar, dan berguna untuk tujuan yang ditetapkan dalam audit.

8. Terstruktur

KKA harus diorganisasikan dan menunjukkan struktur yang konsisten. Hal ini dimudahkan dengan indeks yang logis dan mudah diikuti. Pengisian dan pemberian indeks kertas kerja dibuat sedemikian rupa sehingga meningkatkan efisiensi penggunaan *cross preference*. Hal ini akan membantu menghindari terjadinya pengulangan informasi.

9. Mudah Diakses

Seluruh dokumen pendukung harus dilakukan *cross preference*, jika ada, dengan kertas kerja terkait sehingga memudahkan akses ke semua informasi yang berkaitan dengan audit. Seiring dengan kemajuan teknologi, jenis kertas kerja saat ini tidak hanya berupa kumpulan kertas, namun juga *paperless* atau yang dikenal sebagai *e-working paper*. Untuk mendukung pembuatan KKA secara elektronik, seluruh tim audit harus mengerti kegunaan dan manfaat serta operasi berbagai paket basis data (*database*), fasilitas penelitian, atau paket peranti lunak lainnya.

10. Mudah Di-review

KKA digunakan untuk dasar *review* oleh pihak internal (pengawas, penanggung jawab) ataupun pihak eksternal dan pihak wewenang lainnya, misalnya kepolisian atau kejaksaan. KKA digunakan pula sebagai dasar pembuatan temuan audit, rekomendasi, dan dasar dalam menjawab pertanyaan oleh pihak terkait.

2.1.3.4 Pengertian *Review* Kertas Kerja Audit

Pandangan *review* kertas kerja audit sering kali dihubungkan dengan Auditing. *Review* Kertas kerja audit merupakan alat penting dalam profesi Auditor. Dalam proses auditnya, auditor harus mengumpulkan atau membuat berbagai tipe bukti kertas kerja untuk mendukung simpulan dan pendapatnya atas laporan keuangan auditan dan untuk memastikan kualitas hasil dengan memperoleh bukti audit untuk menetralsir keterpihakan.

Menurut Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan tahun (2009:7)

“*Review* adalah suatu proses penelaahan ulang secara cermat, kritis, dan sistematis atas catatan-catatan yang dibuat, dikumpulkan, dan disimpan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh, pengujian, yang dilakukan, informasi yang diperoleh, serta simpulan audit yang dibuat”.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2012:12)

“*review* atas kertas kerja adalah suatu *review* atas kertas kerja audit yang diselesaikan oleh staf audit lain untuk memastikan kualitas dan untuk menetralsir keterpihakan”.

Menurut Al Haryono Jusuf (2001) dalam Monika Averina dan Ranto P.

Sihombing (2013):

“*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”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa *review* kertas kerja audit adalah catatan-catatan hasil penelaahan atas kertas kerja yang dibuat auditor sehingga dapat menjadi bukti untuk mendukung temuan dan memperkuat simpulan auditor.

2.1.3.5 Manfaat *Review* Kertas Kerja Audit

Menurut Monika Averina dan Ranto P. (2013:73) pelaksanaan *review* atas kertas kerja audit mempunyai manfaat sebagai berikut:

1. Alat pengendalian kegiatan audit
Melalui kegiatan *review*, ketua tim dapat:
 - a. Mengendalikan kegiatan audit;
 - b. Mengawasi kegiatan yang telah, sedang, dan belum dilaksanakan, serta yang akan/harus dikerjakan dalam audit selanjutnya;
 - c. Menghindari permasalahan dikemudian hari tentang kesalahan, dan kurang lengkapnya data/temuan;
 - d. Mengendalikan waktu, biaya, sarana, dan anggota tim audit.
2. Alat untuk melakukan bimbingan kepada asisten auditor
Melalui kegiatan *review*, ketua tim membantu anggota tim khususnya yang belum berpengalaman dalam hal:
 - a. Menerapkan dan melaksanakan PKA;
 - b. Menyusun kertas kerja audit;
 - c. Mengumpulkan, meminta, dan memperoleh data;
 - d. Melakukan analisis dan membuat simpulan.

Kesulitan, hambatan atau kendala yang dihadapi oleh anggota tim apapun bentuk dan sifatnya tidak boleh dibiarkan terlalu lama tanpa penyelesaian, karena akan berpengaruh terhadap kelancaran pelaksanaan audit.
3. Sarana komunikasi antar sesama anggota tim
Melalui *review* akan terjadi komunikasi dan diskusi permasalahan yang dihadapi dalam pelaksanaan audit, diantaranya pada saat menyusun temuan audit sementara, menghubungkan data/informasi yang telah diperoleh anggota satu dengan lainnya, dan dalam menyusun rekomendasi.
4. Sarana untuk mendeteksi jaminan kualitas audit
Melalui *review* kertas kerja audit proses pengendalian mutu kegiatan audit dilaksanakan oleh staf yang terlibat, yaitu sejak dari proses perencanaan, penggunaan staf audit, pelaksanaan audit, hingga proses pelaporan hasil audit. Dengan demikian, maka suatu *review* kertas kerja audit akan memberikan jaminan yang memadai atas mutu hasil audit.
5. Sarana untuk meminimalkan resiko audit
Proses perencanaan dan supervisi yang memadai yang dijalankan dengan *review* berjenjang dapat meminimalkan secara dini resiko kesalahan, kekuranglengkapan, dan kekurangcermatan yang fatal, sehingga dapat meminimalkan resiko audit.

6. Sarana untuk meningkatkan kepercayaan pengguna jasa.
Kegiatan *review* berjenjang atas pelaksanaan kegiatan audit yang menghasilkan mutu hasil audit yang lebih baik dalam bentuk temuan audit dan rekomendasi yang berbobot akan memberikan kepuasan kepada pengguna jasa audit yang tinggi akan meningkatkan penerimaan mereka atas kehadiran auditor dan mengurangi atau menghilangkan sikap penolakan pihak auditan.

2.1.3.6 Tahapan Pelaksanaan *Review* Kertas Kerja Audit

Menurut Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (2009:13)

Review Kertas Kerja Audit dilaksanakan seiring dengan tahapan dalam audit, sebagai berikut:

1. Perencanaan Audit
Pemahaman yang jelas dan kesamaan persepsi antara anggota tim, ketua tim, pengendali teknis, dan penanggung jawab audit akan memperlancar pelaksanaan audit, pembuatan KKA, dan penyusunan Laporan Hasil Audit (LHA). Ketua tim melakukan pembinaan kepada anggota tim untuk memahami tujuan audit, PKA, dan bentuk LHA beserta isi/informasi yang akan dituangkan di dalam LHA. Hal-hal yang harus direviu oleh ketua tim pada saat sebelum pekerjaan lapangan dilakukan adalah:
 - a. program survai pendahuluan;
 - b. program pengujian sistem pengendalian manajemen (SPM);
 - c. ikhtisar yang mungkin akan diperoleh/diharapkan setelah survai pendahuluan dan pengujian SPM dilaksanakan.
 Kemudian berdasarkan informasi dan data yang telah diperoleh, ketua tim melakukan analisis data dan penentuan risiko audit, yang selanjutnya akan menjadi dasar dalam penyusunan PKA kegiatan audit berikutnya.
2. Pelaksanaan Audit
Selama audit berlangsung, hubungan antara ketua tim dengan anggota tim harus tetap terjaga dengan baik. Ketua tim harus terus memantau kegiatan yang dilakukan anggota tim secara terus menerus dan bersinambungan. Ketua tim tidak boleh menyerahkan pelaksanaan audit sepenuhnya kepada anggota tim. Anggota tim tidak boleh dibiarkan terlalu lama dalam kesukaran atau kebingungan dalam melaksanakan audit karena adanya hal-hal yang belum dapat mereka putuskan. Audit yang berjalan salah arah akan mengakibatkan kegiatan audit kurang efektif dan pemborosan sumber daya dan dana. Konsultasi atau koreksi dari ketua tim harus dapat dilakukan segera sebelum kesalahan berlarut-larut.

Hal-hal yang harus direviu oleh ketua tim pada saat pelaksanaan kegiatan audit adalah sebagai berikut.

- a. Reviu atas pelaksanaan PKA.
- b. Reviu pembuatan KKA.
- c. Reviu atas kecukupan, relevansi, dan keandalan bukti.
- d. Reviu atas kecukupan dan kecermatan pengujian .
- e. Reviu atas pembuatan simpulan, konsistensi data dan ikhtisar.
- f. Reviu atas pencapaian tujuan audit dan kegiatan.
- g. Reviu atas temuan dan penyajian temuan.
- h. Reviu atas rekomendasi.

Secara teknis pelaksanaan reviu KKA harus pula memperhatikan tingkat keandalan dan relevansi bukti yang dikumpulkan oleh anggota tim, sehingga akan dapat menghemat waktu, biaya, dan tenaga.

Tabel 2.1
menguraikan jenis-jenis bukti dikaitkan dengan tingkat keandalannya

Tingkat Keandalan	Jenis Bukti Audit
Tinggi	Hasil Pengujian Fisik
	Hasil Perhitungan ulang
Menengah	Dokumentasi
	Konfirmasi
	Pengujian/analisis
Rendah	Hasil Wawancara
	Hasil Pengamatan

3. Penyelesaian Pekerjaan Audit

Pada akhir penyelesaian pekerjaan audit, ketua tim harus dapat meyakinkan bahwa:

- a. Semua tujuan audit yang ditetapkan telah dicapai;
- b. Perolehan dan pengujian bukti audit telah cukup dilakukan dengan menggunakan kecermatan dan kemahiran profesional;
- c. temuan audit telah diperoleh dari simpulan yang rasional, layak, lengkap, dan cermat informasinya;
- d. rekomendasi telah disusun secara rasional dan dapat diterapkan dalam rangka peningkatan kinerja manajemen;
- e. persetujuan dan kesanggupan manajemen untuk menindaklanjuti rekomendasi auditor dan bukti penyelesaian tindak lanjut yang telah dilakukan telah diperoleh;
- f. data dan informasi yang dimuat dalam LHA telah lengkap.

2.1.3.7 Unsur-unsur *Review* Kertas Kerja Audit

Menurut Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (2009:9) unsur-unsur dalam *review* kertas kerja audit yaitu:

1. Kecermatan Profesi

Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Salah satu bentuk penerapan kecermatan dan keseksamaan adalah melalui suatu revisi kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit.

2. Kendali Mutu

Dalam pelaksanaan audit adanya suatu sistem kendali mutu yang memadai yang meliputi struktur organisasi, seperangkat kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pekerjaan audit telah mengikuti standar yang ditetapkan.

3. Perencanaan dan Supervisi

Dalam pelaksanaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. Supervisi berupa bimbingan dan pengawasan terhadap para asisten diperlukan untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu audit. Supervisi harus dilakukan dalam semua penugasan tanpa memandang tingkat pengalaman auditor yang bersangkutan.

4. Kertas Kerja Audit

Dalam melaksanakan audit auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai standar.

2.1.4 Pengalaman Auditor

2.1.4.1 Pengertian Pengalaman Auditor

Menurut Foster dalam A.Basit (2012) “pengalaman adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik”.

Menurut Knoers dan Haditono dalam Elisa M. Singgih dan Icuk R. Bawono (2010):

“Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.”

Menurut Siti Rahayu Kurnia dan Ely Suhayati (2010:12) “pengalaman auditor merupakan keahlian yang dimiliki seorang auditor yang dipengaruhi oleh pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup”.

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.

Dalam keterampilan dan pengetahuan auditor harus memiliki *skill* dan kemampuan yang sudah memadai, serta pengalaman yang luas, lamanya bekerja, jumlah pemeriksaan dan banyaknya pelatihan yang dimiliki oleh seorang auditor mempengaruhi atau berkaitan dalam pengalaman kerja seorang auditor.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:33):

“Pengalaman auditor merupakan auditor yang mempunyai pemahaman yang lebih baik, mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.”

Menurut Niskanen *et al.* dalam Elisa M. Singgih dan Ick R. Bawono (2010) “pengalaman auditor adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal”.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka penulis menyimpulkan bahwa pengalaman kerja auditor tersebut merupakan keterampilan dan pengetahuan yang dimiliki oleh seorang auditor yang diikuti dengan pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup.

2.1.4.2 Unsur-unsur Pengalaman Kerja auditor

Pengungkapan tentang indikator pengalaman auditor menurut Knoers dan Haditono dalam Elisa M. Singgih dan Ick R. Bawono (2010) “variabel pengalaman diukur dengan menggunakan indikator sebagai berikut:

1. Lama melakukan audit
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah diaudit
3. Banyaknya pelatihan yang dilakukan

Penjelasan:

1. Lama melakukan audit
Lamanya bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor. Struktur ini menentukan seleksi auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas.
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah diaudit
Pengalaman seorang auditor dapat dilihat dari jumlah klien dan variasi jenis-jenis perusahaan yang telah diauditnya. Pengalaman menghasilkan tingkat kepercayaan diri yang lebih tinggi dalam mengaudit laporan keuangan klien. Pertama, pengalaman menghasilkan banyak simpanan informasi dalam memori jangka panjang. Bila auditor menghadapi tugas yang sama, selain mereka dapat dengan mudah mengakses informasi yang tersimpan dalam memori, mereka juga dapat mengakses lebih banyak informasi. Dengan dukungan banyak informasi, auditor dapat mengerjakan tugasnya dengan lebih percaya diri. Kedua, saat auditor menjalankan suatu tugas, maka perilakunya akan berfokus pada tugas tersebut.
3. Banyaknya pelatihan yang dilakukan
Dengan memfokuskan perilaku pada tugas tersebut dan mereka juga akan memperoleh lebih banyak pengetahuan yang berkaitan dengan tugas tersebut. Auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman. Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih. Seseorang yang melakukan pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki akan memberikan hasil yang lebih dari pada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup dalam tugasnya.

Dalam Undang-Undang No 34 Tahun 1945 yang mengatur sebutan akuntan yang bekerja secara professional di bidang akuntansi/auditing persyaratan pengalaman kerja sebagai auditor pemerintah paling sedikit 3 (tiga) tahun, dan harus mengikuti pendidikan lanjutan. Menurut Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang standar audit APIP, latar belakang pendidikan pemeriksa adalah auditor Aparat Pemeriksa Intern Pemerintah (APIP) minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara, untuk itu diperlukan pengembangan teknik dan metodologi pemeriksaan melalui pelatihan, pelatihan yang diperlukan harus dievaluasi secara periodik.

2.1.4.3 Ciri-ciri Pengalaman Auditor

Menurut Hughes dalam Ginda Bella (2012) Ciri Pengalaman auditor yaitu:

1. Variasi Bekerja sebagai Auditor
Pengalaman tidak hanya dipengaruhi oleh apa yang terjadi pada kita, tetapi dipengaruhi pula oleh bagaimana kita menanggapi tugas auditnya.
2. Pendidikan Berkelanjutan
Keterampilan auditor dituntut untuk berkembang, salah satu cara untuk meningkatkan kemampuan profesionalnya agar tidak tertinggal oleh berbagai kemajuan teknologi adalah mulai program pendidikan dan pelatihan berkesinambungan. Tidak dapat dipungkiri auditor merupakan pelatihan dalam bidang akuntansi dan auditing, serta bidang-bidang operasional lain yang dibutuhkan oleh auditor dalam menjalankan tugasnya. Selain itu, kemampuan auditor harus ditingkatkan untuk mengantisipasi semua keadaan yang mungkin dihadapi akibat kemajuan yang begitu pesat.

Ada beberapa hal yang menentukan berpengalaman atau tidaknya seorang karyawan, menurut Foster dalam A.Basit (2012) pengalaman kerja auditor dapat diukur melalui :

1. Lama waktu atau masa kerja
Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dapat memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.
2. Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki
Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggung jawab pekerjaan. Sedangkan keterampilan merujuk pada kemampuan fisik yang dibutuhkan untuk mencapai atau menjalankan suatu tugas atau pekerjaan.

3. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan

Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek-aspek teknik peralatan dan teknik pekerjaan.

2.1.5 Motivasi Kerja

2.1.5.1 Pengertian Motivasi Kerja

Menurut Santoso Soroso (2014:107) “motivasi adalah suatu aset atau kumpulan perilaku yang memberikan landasan bagi seseorang untuk bertindak dalam suatu cara yang di arahkan kepada tujuan spesifik tertentu (*specific goal directed way*)”.

Menurut Melayu P. Hasibuan (141:2014) motivasi adalah:

“Hal yang menyebabkan, menyalurkan, dan mendukung perilaku manusia, supaya mau bekerja giat dan antusias mencapai hasil yang optimal. Motivasi semakin penting karena atasan membagikan pekerjaan pada bawahannya untuk dikerjakan dengan baik dan terintegrasi kepada tujuan yang diinginkan.”

Menurut Veithzal Rivai (455:2011) motivasi adalah:

“Serangkaian sikap dan nilai-nilai yang mempengaruhi individu untuk mencapai hal spesifik sesuai dengan tujuan individu. Sikap dan nilai tersebut merupakan suatu yang invisible yang memberikan kekuatan untuk mendorong individu bertingkah laku dalam mencapai tujuan”.

Dalam hal ini motivasi memiliki pengaruh besar untuk mendorong seseorang untuk terus mengejar cita-cita hidupnya. Dalam dunia kerja setiap mereka yang memulai kerja diharuskan selalu mengisi perjalanan rutinitasnya dengan penuh motivasi, motivasi mendorong semangat kerja yang maksimal. Maka diperlukan motivasi kerja dalam menjalankan rutinitasnya.

Menurut Sulton dalam I Putu dan I Made (2016) “motivasi kerja adalah pemberian daya penggerak yang menciptakan kegairahan seseorang agar mereka mau bekerja sama, bekerja efektif dan terintegrasi dengan segala daya upayanya untuk mencapai kinerja yang maksimal”.

Menurut Anwar Prabu Mangkunegara (2011:94) “motivasi kerja didefinisikan sebagai kondisi yang berpengaruh membangkitkan, mengarahkan dan memelihara perilaku yang berhubungan dengan lingkungan kerja”.

Menurut Kadarisman (2012:218) “motivasi kerja adalah penggerak atau pendorong dalam diri seseorang untuk mau berperilaku dan bekerja dengan giat dan baik sesuai dengan tugas dan kewajiban yang telah diberikan kepadanya”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa motivasi kerja adalah kondisi dalam diri seseorang yang berpengaruh membangkitkan untuk mau berperilaku dan bekerja dengan giat dan baik.

2.1.5.2 Jenis-jenis Motivasi Kerja

Jenis-jenis motivasi kerja menurut Malayu P. Hasibuan (2014:150) berpendapat bahwa terdiri dari dua yaitu:

- a. **Motivasi Kerja Positif**
Maksudnya bahwa manajer memotivasi bawahan (merangsang) dengan memberikan hadiah kepada mereka yang berprestasi di atas prestasi standar. Dengan motivasi positif, semangat kerja bawahan akan meningkat karena umumnya manusia senang menerima yang baik-baik saja.
- b. **Motivasi kerja negatif**
Motivasi negatif maksudnya manajer memotivasi bawahan dengan standar mereka akan mendapat hukuman. Dengan motivasi negatif ini semangat bekerja bawahan dalam jangka waktu pendek akan meningkat karena mereka takut dihukum, tetapi untuk jangka waktu panjang dapat berakibat kurang baik.

Jenis-jenis motivasi menurut Winardi (2011:5) dapat bersifat negatif dan positif, yakni:

- a. Motivasi positif
Motivasi positif ini sering dinamakan “motivasi yang mengurangi perasaan cemas” atau “pendekatan wortel” dimana orang ditawarkan sesuatu yang bernilai (misalnya imbalan berupa uang dan pujian).
- b. Motivasi negatif
Motivasi negatif sering dinamakan “pendekatan tongkat pemukul” yaitu dengan menggunakan ancaman hukuman (seperti teguran, ancaman akan di PHK, dan ancaman akan diturunkan pangkat) jika kinerja yang dilakukan di bawah standar.

motivasi harus diberikan kepada karyawan seperti memberikan hadiah atau pujian sehingga akan meningkatkan kinerja, dan apabila karyawan melakukan kesalahan dapat diberi teguran untuk dapat memperbaiki kinerjanya.

2.1.5.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Motivasi Kerja

Motivasi merupakan pendorong tingkah laku pegawai. Banyak faktor yang dapat mempengaruhi, menurut Donni Juni Priansa (2014:220) ada beberapa faktor yang mempengaruhi motivasi kerja pegawai antara lain adalah berkaitan dengan:

1. Keluarga dan Kebudayaan
Motivasi berprestasi pegawai dapat dipengaruhi oleh lingkungan sosial seperti orang tua dan teman.
2. Konsep Diri
Konsep diri berkaitan dengan bagaimana pegawai berfikir tentang dirinya.
3. Jenis Kelamin
Prestasi kerja di lingkungan pekerjaan umumnya diidentikan dengan maskulinitas, sehingga ada perbedaan prestasi kerja antara pria dan wanita.
4. Pengakuan dan Prestasi
Pegawai akan lebih termotivasi untuk bekerja lebih keras apabila dirinya merasa diperdulikan atau diperhatikan oleh pimpinan, rekan kerja dan lingkungan.

5. Cita-cita dan Aspirasi
Cita-cita atau aspirasi adalah suatu target yang ingin dicapai. Target ini diartikan sebagai tujuan yang ditetapkan dalam suatu kegiatan yang mengandung makna bagi pegawai.
6. Kemampuan Belajar
Kemampuan ini meliputi beberapa aspek psikis yang terdapat dalam diri pegawai, dalam kemampuan belajar ini taraf perkembangan berpikir pegawai menjadi ukuran.
7. Kondisi Pegawai
Kondisi fisik dan psikologis pegawai sangat mempengaruhi faktor motivasi kerja, sehingga sebagai pimpinan organisasi harus lebih cermat melihat kondisi fisik dan psikologis pegawai.
8. Kondisi Lingkungan
Kondisi lingkungan merupakan suatu unsur-unsur yang datang dari luar diri pegawai. Unsur-unsur ini dapat berasal dari lingkungan keluarga, organisasi, maupun lingkungan masyarakat.
9. Unsur-unsur dalam Pekerjaan
Unsur-unsur dinamis dalam pekerjaan adalah unsur-unsur yang keberadaannya dalam proses pekerjaan tidak stabil, kadang-kadang kuat ataupun sebaliknya.
10. Upaya Pimpinan Memotivasi Pegawai
Upaya yang dimaksud adalah bagaimana pimpinan mempersiapkan strategi dalam memotivasi pegawai.

Menurut Edy Sutrisno (2014:118) faktor-faktor yang mempengaruhi motivasi kerja yaitu:

1. Kondisi Lingkungan Kerja
Lingkungan pekerjaan ini, meliputi tempat kerja, fasilitas, dan alat bantu pekerjaan, kebersihan, pencahayaan, ketenangan, termasuk juga hubungan kerja antara orang-orang yang ada di tempat tersebut. Lingkungan kerja yang baik dan bersih, mendapat cahaya yang cukup, bebas dari kebisingan dan gangguan, jelas akan memotivasi tersendiri bagi para karyawan dalam melakukan pekerjaan dengan baik. Namun lingkungan kerja yang buruk akan menimbulkan cepat lelah dan menurunkan kreativitas.
2. Kompetensi yang memadai
Kompetensi yang memadai merupakan alat motivasi yang paling bagi perusahaan untuk mendorong para karyawan bekerja dengan baik.
3. Supervisi yang baik
Posisi supervisi dekat dengan karyawan, dan selalu menghadapi para karyawan dalam melaksanakan tugas sehari-hari. Bila supervisi yang dekat para karyawan ini menguasai lika-liku pekerjaan dan penuh dengan sifa-sifat kepemimpinan, maka suasana kerja akan bergairah dan semangat.

4. Adanya jaminan pekerjaan
Setiap orang yang akan mau bekerja mati-matian mengorbankan apa yang ada pada dirinya, kalau yang bersangkutan merasa ada jaminan karier yang jelas dalam melakukan pekerjaan.
5. Status dan tanggung jawab
Status atau kedudukan dalam jabatan tertentu merupakan dambaan setiap karyawan dalam bekerja. Mereka bukan hanya mengharapkan kompensasi semata, tetapi pada suatu masa mereka juga berharap akan dapat kesempatan menduduki jabatan.
6. Peraturan yang *fleksibel*
Sistem pada prosedur kerja ini dapat disebut dengan peraturan yang berlaku dan bersifat mengatur dan melindungi para karyawan. Peraturan bersifat melindungi dan dapat memberikan motivasi bagi karyawan untuk bekerja lebih baik.

2.1.5.4 Unsur-unsur Penggerak Motivasi kerja

Menurut Sagir dalam buku Bejo Siswanto Sastrohadiwiryo (2005:269)

bahwa unsur-unsur penggerak motivasi antara lain :

1. Kinerja
Menurut Anwar Prabu Mangkunegara (2005:67) “kinerja adalah hasil kerja secara kualitas maupun kuantitas yang dicapai seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Sedangkan menurut Henry Simamora (2001:327) kinerja karyawan (*employee performance*) sebagai “tingkat terhadap mana para karyawan mencapai persyaratan dan pekerjaan”. Jadi, kinerja sebagai hasil yang dicapai karyawan dalam melakukan tugas maupun perannya dalam suatu perusahaan.
2. Penghargaan.
Penghargaan, pengakuan atau *recognition* atas suatu kinerja yang telah dicapai seseorang merupakan perangsang yang kuat. Pengakuan atas suatu kinerja akan memberikan kepuasan batin yang lebih tinggi dari pada penghargaan dalam bentuk materi atau hadiah. Penghargaan dalam bentuk piagam akan menjadikan perangsang yang lebih kuat dibandingkan dengan hadiah berupa barang atau bonus.
3. Tantangan
Adanya tantangan yang dihadapi dalam bekerja secara sungguh-sungguh, merupakan perangsang kuat bagi manusia untuk mengatasinya. Suatu sasaran yang tidak menantang atau dengan pekerjaan yang mudah dicapainya biasanya tidak mampu menjadi perangsang. Karena tantangan demi tantangan akan menumbuhkan kegairahan kerja.

4. Tanggungjawab
Adanya rasa ikut memiliki dengan bersikap jujur, ulet dan konsisten (*sense of belonging*) akan menimbulkan motivasi untuk turut merasa bertanggungjawab.
5. Pengembangan
Pengembangan kemampuan seseorang, baik dari pengalaman kerja atau kesempatan untuk maju merupakan perangsang kuat bagi tenaga kerja untuk bekerja lebih giat dan lebih bergairah.
6. Keterlibatan
Rasa ikut terlibat dalam suatu proses pengambilan keputusan akan menumbuhkan rasa ikut bertanggungjawab, rasa dihargai yang merupakan “tantangan” yang harus dijawab, melalui peran serta untuk berkinerja dalam pengembangan usaha atau pengembangan pribadi.
7. Kesempatan
Kesempatan untuk maju dalam bentuk jenjang karier yang terbuka, dari tingkat bawah sampai tingkat puncak merupakan perangsang cukup kuat bagi karyawan.

2.1.5.5 Kebutuhan dalam Motivasi kerja

MC. Clelland menguatkan pada tiga konsep kebutuhan dalam Anwar Prabu (2011:337) yaitu:

1. Kebutuhan untuk berprestasi (*Need of Achievement*) yang meliputi berusaha melakukan sesuatu dengan cara-cara baru dan kreatif, mencari *feedback* tentang perbuatannya, memilih resiko sedang di dalam perbuatannya.
2. Kebutuhan untuk menjalin kebutuhan antar personal (*Need of Affiliation*) yang meliputi menyukai persahabatan, mencari persetujuan, atau kesepakatan dari orang lain, lebih suka bekerja sama dari pada berkompetensi, dan selalu menghindari konflik.
3. Kebutuhan untuk berkuasa dan berpengaruh pada orang lain (*Need of Power*) yang meliputi menyukai pekerjaan dimana mereka menjadi pemimpin, sangat aktif dalam menentukan arah kegiatan

dari sebuah organisasi dimanapun dia berada, dan senang dengan tugas yang dibebankan kepadanya.

2.1.5.6 Perilaku Auditor

Menurut Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2014:5) perilaku auditor adalah:

“Aturan perilaku yang menggambarkan norma perilaku yang diharapkan bagi auditor intern pemerintah dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya. Aturan ini membantu untuk menafsirkan prinsip dalam penerapan praktis dan dimaksudkan sebagai pedoman perilaku etis bagi auditor intern pemerintah”.

Prinsip Etika Auditor Internal, auditor pemerintah diharapkan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip etika sebagai berikut:

- a. Integritas
- b. Objektivitas
- c. Kerahasiaan
- d. Kompetensi
- e. Akuntabel
- f. Perilaku professional

Aturan perilaku auditor internal pemerintah yaitu:

1. Untuk menerapkan prinsip integritas, auditor pemerintah wajib:
 - a. Melakukan pekerjaan dengan kejujuran, ketekunan, dan tanggung jawab;
 - b. Menaati hukum dan membuat pengungkapan yang diharuskan oleh ketentuan perundang-undangan dan profesi;
 - c. Menghormati dan berkontribusi pada tujuan organisasi yang sah dan etis;
2. Untuk menerapkan prinsip objektivitas, auditor pemerintah wajib:
 - a. Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan apapun yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya, atau yang dapat menimbulkan prasangka, atau yang meragukan kemampuan untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif;

- b. Tidak menerima sesuatu dalam bentuk apapun yang dapat mengganggu atau patut diduga mengganggu pertimbangan profesionalnya; dan
 - c. Mengungkapkan semua fakta material yang diketahui, yaitu fakta yang jika tidak diungkapkan dapat mengubah atau mempengaruhi pengambilan keputusan atau menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum;
3. Untuk menerapkan prinsip kerahasiaan, auditor pemerintah wajib:
 - a. Berhati-hati dalam penggunaan dan perlindungan informasi yang diperoleh dalam tugasnya; dan
 - b. Tidak menggunakan informasi untuk keuntungan pribadi atau dengan cara apapun yang akan bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan atau merugikan tujuan organisasi yang sah dan etis.
4. Untuk menerapkan prinsip kompetensi, auditor pemerintah wajib:
 - a. Memberikan layanan yang dapat diselesaikan sepanjang memiliki pengetahuan, keahlian dan keterlampilan, serta pengalamannya yang diperlukan;
 - b. Melakukan pengawasan sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia; dan
 - c. Terus-menerus meningkatkan keahlian serta efektivitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya, baik yang diperoleh dari pendidikan formal, pelatihan, sertifikasi, maupun pengalaman kerja.
5. Untuk menerapkan prinsip akuntabel, auditor intern pemerintah wajib menyampaikan pertanggung jawaban atau jawaban dan keterangan atas kinerja dan tidakannya secara sendiri atau kolektif kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.
6. Untuk menerapkan prinsip perilaku auditor,
 - a. Tidak terlibat dalam segala aktivitas ilegal, atau terlibat dalam tindakan yang menghilangkan kepercayaan kepada profesi pengawasan intern atau organisasi; dan
 - b. Tidak mengambil alih peran, tugas, fungsi, dan tanggung jawab manajemen auditan dalam melaksanakan tugas yang bersifat konsultasi.

2.1.6 Kinerja Auditor

2.1.6.1 Pengertian Kinerja Auditor

Menurut Indra Bastian (2014:226)

“Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi”.

Menurut Mangkunegara (2011:67)

“Istilah kinerja berasal berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan/ dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi.

Menurut Veithzal Rivai (309:2011) “kinerja merupakan perilaku nyata yang ditampilkan setiap orang sebagai prestasi kerja yang dihasilkan oleh karyawan sesuai dengan perannya dalam perusahaan”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa kinerja adalah hasil kerja seseorang atau perilaku seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas sesuai dengan tanggung jawabnya yang diberikan kepadanya baik secara kualitas maupun kuantitas dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi.

Menurut Mulyadi (2013:11) kinerja auditor adalah:

“Auditor yang melaksanakan penugasan pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan”.

Menurut Kalbers dan Forgarty (1995) dalam Zaenal Fanani (2008) menyatakan bahwa

“Kinerja auditor merupakan hasil kerja yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan padanya, dan menjadi salah satu tolak ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan yang dilakukan akan baik atau sebaliknya”.

Menurut Laslie dan Lyod dalam Devi Safitri (2015):

“Kinerja berarti seberapa baik seseorang auditor profesional mampu memenuhi persyaratan kerja yang ada. Kualitas kerja auditor profesional ditentukan oleh kombinasi dari tiga faktor yaitu *effort* (usaha), *ability* (kemampuan), *direction* (arahan). *Effort* berarti seberapa keras seseorang auditor dalam bekerja, *ability* terfokus pada kapasitas seseorang auditor, sedangkan *direction* berarti seberapa baik seseorang auditor memahami apa yang diharapkan dari pekerjaan yang ia lakukan”.

Dari penjelasan di atas maka penulis menyimpulkan bahwa kinerja auditor adalah hasil yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya dalam kurun waktu tertentu”.

2.1.6.2 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor

Terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor, berdasarkan penelitian yang dilakukan I Putu, dan I Made (2016) adalah:

1. Kepribadian Tangguh (*Hardiness*)
2. Motivasi Kerja
3. Budaya Organisasi

Penjelasan:

1. Kepribadian Tangguh (*Hardiness*)
Kepribadian adalah cerminan sumber daya manusia yang berpengaruh pada kinerja. Kepribadian merupakan salah satu faktor yang memengaruhi pola pikir yang bersifat optimis. Salah satu kepribadian yang diidentifikasi

dapat menetralkan *stressor* yang terkait dengan pekerjaan adalah kepribadian *hardiness* (Kobasa, dalam Kreitner dan Kinicki, 2005).

2. Motivasi Kerja

Pendidikan dan pelatihan saja tidaklah cukup, diperlukan adanya pembinaan dan motivasi kerja auditor untuk menumbuhkan komitmen yang kuat dalam rangka meningkatkan prestasinya. Hal tersebut sangatlah penting mengingat perhatian orang terhadap komitmen dewasa ini semakin besar, terutama disebabkan adanya pemahaman bahwa kinerja berkaitan erat dengan komitmen (Alwi, 2012).

3. Budaya Organisasi

Budaya organisasi (kerja) ialah keyakinan semua anggota organisasi akan sistem nilai-nilai serta yang diterapkan, dikembangkan, serta dipelajari secara berkesinambungan, bermanfaat sebagai sistem perekat, dan dapat dijadikan sebagai acuan berperilaku dalam organisasi guna mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Budaya organisasi berkaitan dengan sikap atau perilaku seseorang dalam melaksanakan kerja sehari-hari yang bermutu dengan selalu berdasarkan nilai-nilai yang dianut, sehingga menjadi motivator, memberi inspirasi untuk senantiasa bekerja lebih baik dan memuaskan bagi semua pihak (Andaliza, 2005).

2.1.6.3 Pengukuran Kinerja Auditor

Menurut Awaluddin (2013:149) dalam A. Ikhlas (2014) mengukur kinerja auditor, terdapat empat dimensi personalitas, yaitu:

1. Kemampuan (*ability*)

Kemampuan (*ability*) yaitu kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Hal ini dipengaruhi oleh tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan dan faktor usia.

2. Komitmen profesional

Komitmen profesional yaitu tingkat loyalitas individu pada profesinya.

3. Motivasi

Motivasi yaitu keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.

4. Kepuasan kerja

Kepuasan kerja yaitu tingkat kepuasan individu dengan posisinya dalam organisasi. Dalam melaksanakan peran audit, auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji yang material. Dengan dukungan kompetensi dan teknik-teknik audit serta kompetensi lain dari jenjang pendidikan formal maupun informal serta pengalaman dalam praktik audit, maka auditor harus mengumpulkan serta mengevaluasi bukti-bukti yang digunakan untuk mendukung *judgement* yang diberikan.

Menurut Harrel and Arnold dalam *Auditing A. Journal of Practice and Theory* (1990) dalam Galih Santika B (2006) terdapat 3 (tiga) ukuran kinerja auditor yang kemudian diuraikan menjadi unsur kinerjanya:

1. Kemampuan teknis dan analisa (*technical and analytical skills*)
 - a. *Creative*
Berfikir inovasi, menyesuaikan diri pada kondisi yang berubah-ubah, mempertimbangkan tujuan audit dan pendekatan alternatif untuk mencapai tujuan
 - b. *Efficient and organized*
Penyelesaian tugas tepat waktu, dengan sedikit pengawasan, rajin, terencana dan memperhatikan kemajuan pekerjaan
 - c. *Knowledge of accounting and auditing standart theory*
Teknik dasar menerapkan pengetahuan dalam pekerjaan, mempunyai kemampuan untuk mengidentifikasi lingkup masalah, mempertimbangkan perbedaan antara teori dan praktek

- d. *Jugdmental and comen sense*
Mampu menarik kesimpulan dengan logis dari informasi yang tersedia, memahami prosedur dan kerangka kerja dari keseluruhan audit, memahami materialitas.
- 2. Karakteristik profesional (*professional characteristic*)
 - a. *Initiative and ambitious*
Bersedia mengambil tanggung jawab dan memberikan usaha yang lebih bila diperlukan, bersifat positif dan profesional, mau menerima tantangan.
 - b. *Maturity and confidence*
Profesional, tanggung jawab, mau menerima dan belajar dari kritikan, yakin akan kemampuan diri.
 - c. *Interpersonal skill*
Mampu mendapatkan dan membangun hubungan yang kuat dalam sebuah tim kerja
- 3. Kemampuan komunikasi (*comunication skills*)
 - a. *Communication skill*
Mampu mengungkapkan gagasan dengan jelas baik lisan maupun tulisan.
 - b. *Working paper*
Kejelasan, kerapihan, pengorganisasian dokumentasi sehingga kesimpulan yang didukung dengan baik.

2.2 Kerangka Pemikiran

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja pada sektor pemerintah. Karena bekerja di sektor pemerintah, maka statusnya merupakan Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan digaji oleh negara. Auditor pemerintah melakukan semua jenis pekerjaan audit, baik audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional. Auditor pemerintah di bagi menjadi 2 (dua) yaitu auditor eksternal dan auditor internal.

Aparat pengawasan internal pemerintah yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jendral, Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), dan Inspektorat Wilayah berperan aktif dalam pelaksanaan dan pembangunan *good governance*. Auditor eksternal yaitu Badan Pengawas Keuangan (BPK) sebagai badan pengawas keuangan tertinggi. Badan Pemeriksa Keuangan berperan dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, lembaga negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Layanan Umum (BLU), dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. sehingga peran auditor pemerintah harus segera dioptimalkan.

Dalam menghasilkan kinerja auditor yang baik terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi secara signifikan terhadap kinerja auditor yang dihasilkan. Faktor-faktor yang mempengaruhinya yaitu pengalaman auditor dan motivasi kerja. Keberhasilan dalam mengaudit laporan keuangan tidak lepas dari faktor-faktor tersebut, sehingga auditor mendapatkan hasil yang baik dalam menjalankan tugasnya.

Peneliti mengambil faktor *review* kertas kerja audit, pengalaman auditor dan motivasi kerja untuk mengukur kinerja auditor. Penjelasan mengenai *review* kertas kerja audit, pengalaman auditor, dan motivasi kerja terhadap kinerja auditor yang dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran,

Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen sebagai berikut:

2.2.1 Pengaruh *review* kertas kerja audit terhadap kinerja auditor

Menurut Mardiasmo (2008:206) “laporan yang disajikan oleh auditor merupakan kriteria yang penting bagi kesuksesan atau kegagalan pekerjaannya, ada tiga langkah dalam mengembangkan laporan yaitu persiapan, penelaahan (*review*), dan pengiriman”.

Menurut Libby dan Luft (1993) dalam Monika dan Ranto P. Sihombing, (2013) “*Review* dilakukan sebagai proses umpan balik yang dapat meningkatkan kinerja auditor”.

Menurut Miller (1999) dalam Andrew P. Marunduh (2016) “dokumentasi audit dalam bentuk kertas kerja yang disiapkan oleh penyusunnya harus *direview* oleh karena itu merupakan bagian dari pengendalian kualitas kinerja prosedur audit laporan keuangan”.

Menurut Early (1988) dalam Andrew P. Marunduh (2016) “bahwa partisipan menyatakan bahwa feedback yang lebih spesifik menyebabkan mereka berpikir lebih mengenai tugas-tugasnya (*review*), sehingga tambahan informasi yang disediakan dalam feedback menimbulkan kinerja lebih baik.

Aakhirnya Goodson et al. “menduga bahwa feedback yang berorientasi pada tugas menyebabkan pemahaman yang jelas mengenai kinerja yang

diharapkan dan mendorong pengembangan perencanaan tindakan selanjutnya, sehingga menghasilkan capaian kinerja”.

2.2.2 Pengaruh pengalaman kerja terhadap kinerja auditor

Menurut Awaluddin (2013:149) “dalam kinerja auditor kemampuan merupakan kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Hal ini dipengaruhi oleh tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan dan faktor usia”.

Menurut Damayanti (2013) dalam I Desak, Edy, dan I Gusti (2015) “Semakin tinggi pengalaman auditor, semakin tinggi juga kinerja auditor. Hal ini dikarenakan seseorang dapat menilai kinerja kerja sesuai dengan tingkat pengalaman yang dimiliki”.

Menurut Goodson et al. (1992) dalam jurnal Andrew P. Marunduh (2016)

“Para menejer pada level bawah (kurang berpengalaman) merupakan penguat hubungan antara isi *feedback* dan *outcomes* disanding pada manajer yang berpengalaman. *Feedback* mengurangi ketidakpastian *outcomes* disanding pada manajer kurang berpengalaman (*lower manager*), oleh karena itu *feedback* telah mendorong motivasi. Pada manajer berpengalaman tidak memiliki banyak ketidakpastian *outcome* karena pengalamannya itu”.

Menurut I Gede Widya Saputra (2013) dalam jurnal Abdul Razak Luneto, Hendra Gunawan, dan Pupung Purnamasari (2015)

“Pengalaman kerja sangat dibutuhkan oleh auditor untuk meningkatkan kualitas serta prestasi kerja yang dihasilkan. Saat auditor junior mengerjakan sesuatu tugas audit, ia belum memiliki struktur memori yang relevan untuk dapat memeriksa dan memilah informasi yang relevan dengan tugas-tugas yang dikerjakan. Selain itu, ia juga belum dapat menganalisa dan mengintegrasikan informasi pada suatu tingkatan yang lebih dari hanya sekedar fitur-fitur permukaan tugasnya saja, akibatnya muncul hasil-hasil penilaian yang kontradiktif. Sebaliknya auditor yang berpengalaman memiliki struktur memori yang sangat berguna untuk membantu mereka dalam mengolah informasi pada tingkat yang lebih

abstrak sehingga dapat meminimalkan hasil-hasil penilaian yang kontradiktif tersebut. Pengalaman kerja yang dimiliki seseorang auditor memudahkan mereka untuk dapat mengidentifikasi petunjuk-petunjuk yang ada, dengan begitu dapat lebih mudah untuk mendeteksi kecurangan yang terjadi, sehingga kinerja auditor dapat meningkat.

2.2.3 Pengaruh motivasi terhadap kinerja auditor

Motivasi merupakan suatu konsep yang digunakan dalam menguraikan kekuatan-kekuatan yang bekerja terhadap atau di dalam diri individu untuk memulai dan mengarahkan perilaku Gibson *et al.* dalam jurnal Arywanti Marganingsih (2009).

Menurut Al Azhar L (2013) “suasana batin atau psikologi seorang auditor sebagai individu dalam organisasi dalam lingkungan kerjanya juga mempengaruhi kualitas kinerja”.

Dwilita (2008) dalam jurnal Al Azhar L (2013) “motivasi mempengaruhi kinerja auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik, ketika motivasi para auditor meningkat maka kinerja mereka juga akan meningkat”.

Mathis dan Jackson (2004) dalam Arywanti Marganingsih (2009) “satu dari tiga faktor utama yang mempengaruhi kinerja individu adalah tingkat usaha yang dicurahkan (motivasi)”.

Larkin dalam Trisnaningsih (2007) “motivasi merupakan salah satu dari empat dimensi personalitas yang digunakan untuk mengukur kinerja auditor “.

2.2.4 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian dari wacana penelitian terdahulu dilakukan sebagai upaya untuk memperjelas tentang variabel-variabel dalam penelitian ini, sekaligus untuk membedakan penelitian sebelumnya. Kajian yang dilakukan oleh penelitian terdahulu dari kalangan akademis telah mempublikasikan penelitiannya mengenai *review* kertas Kerja Audit, Pengalaman Auditor dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Auditor.

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Topik Penelitian	Hasil Penelitian
1	Monika Averina (2013)	Pengaruh Diskusi <i>Review</i> Kertas Kerja Audit Terhadap Motivasi dan Kinerja Auditor	Variabel Independen: Diskusi <i>Review</i> Kertas Kerja Audit Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Independen: Diskusi <i>Review</i> Kertas Kerja Audit Terhadap Motivasi dan Kinerja Auditor	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Diskusi <i>Review</i> Kertas Kerja Audit berpengaruh positif terhadap Motivasi dan Kinerja Auditor
2	Andrew P. Marunduh	Pengaruh Diskusi Verbal Dalam <i>Review</i> Kertas Kerja Audit, Pengalaman Kerja, dan Motivasi Terhadap Kinerja Auditor	Variabel Independen: Diskusi Verbal Dalam <i>Review</i> Kertas Kerja Audit, Pengalaman Kerja, dan Motivasi	Menganalisis Independen: Diskusi Verbal Dalam <i>Review</i> Kertas Kerja Audit, Pengalaman Kerja, dan Motivasi Terhadap	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara simultan variabel Diskusi Verbal Dalam <i>Review</i> Kertas Kerja Audit,

		(Studi pada Kantor BPK RI Perwakilan Sulawesi Utara)	Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Kinerja Auditor	Pengalaman Kerja, dan Motivasi berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja auditor
3	Desak Made, Muliani, Edi Sulanjana (2015)	Pengaruh Pengalaman, Otonomi, dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor (Studi pada Kantor Akuntan Publik Provinsi Bali)	Variabel Independen: Pengalaman, Otonomi, dan Etika Profesi Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengalaman, Otonomi, dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian ini menemukan bahwa secara simultan Pengalaman, Otonomi, dan Etika Profesi berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja auditor
4	Abdul Razak Luneto, Hendra Gunawan, dan Pupung Purnamasari (2015)	Pengaruh Pengalaman dan Perilaku Keberagamaan terhadap Kinerja Auditor (Studi pada Kantor Akuntan Publik Di Kota Bandung)	Variabel Independen: Pengalaman dan Perilaku Keberagamaan Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengaruh Pengalaman dan Perilaku Keberagamaan terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan Pengalaman dan Perilaku Keberagamaan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja auditor
5	Rezeki Wulan Ramadhanty (2013)	Pengaruh Pengalaman, Otonomi, Profesionalisme dan Ambiguitas Peran terhadap	Variabel Independen: Pengalaman, Otonomi, Profesionalisme dan Ambiguitas	Menganalisis Pengalaman, Otonomi, Profesionalisme dan Ambiguitas Peran	Hasil penelitian menunjukan bahwa Pengalaman, Otonomi,

		Kinerja Auditor (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Di Daerah Istimewa Yogyakarta)	Peran Variabel Dependen: Kinerja Auditor		Profesionalisme dan Ambiguitas Peran berpengaruh signifikan secara bersama sama terhadap kinerja auditor
6	Devi Safitri (2015)	Pengaruh Ambiguitas Peran dan Motivasi Terhadap Kinerja Auditor (Studi pada Kantor Akuntan Publik Di Pekanbaru, Batam, dan Medan)	Variabel Independen: Ambiguitas Peran dan Motivasi Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengaruh Ambiguitas Peran dan Motivasi Terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian menunjukkan semua variabel independen berpengaruh signifikan Terhadap Kinerja Auditor
7	Al Azhar L (2013)	Pengaruh Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, Ketidakpastian Lingkungan, <i>Locus Of Control</i> dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Auditor (Survei pada Kantor Akuntan Publik Di Pekanbaru, Padang, dan Batam)	Variabel Independen: Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, Ketidakpastian Lingkungan, <i>Locus Of Control</i> dan Motivasi Kerja Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengaruh Konflik Peran, Ketidakjelasan Peran, Ketidakpastian Lingkungan, <i>Locus Of Control</i> dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian menunjukan bahwa Konflik Peran berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, ketidakjelasan peran, Ketidakpastian lingkungan, <i>Locus Of Control</i> , dan Motivasi Kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap Kinerja

					Auditor
8	I Putu Eka Arya Wedhana Temaja dan I Made Karya Utama (2016)	Pengaruh Profesionalisme, Kepribadian Hardiness, Motivasi kerja, dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor (Survei pada Kantor Akuntan Publik Di Bali)	Variabel Independen: Profesionalisme, Kepribadian Hardiness, Motivasi kerja, dan Budaya Organisasi Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengaruh Profesionalisme, Kepribadian Hardiness, Motivasi kerja, dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan dan parsial Profesionalisme, Kepribadian Hardiness, Motivasi kerja, dan Budaya Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor
9	Anton Panjaitan (2014)	Pengaruh Motivasi, Stress, dan Rekan Kerja Terhadap Kinerja Auditor (Studi pada Kantor Akuntan Publik Di DKI Jakarta)	Variabel Independen: Motivasi, Stress, dan Rekan Kerja Variabel Dependen: Kinerja Auditor	Menganalisis Pengaruh Motivasi, Stress, dan Rekan Kerja Terhadap Kinerja Auditor	Hasil penelitian menunjukkan bahwa motivasi dan stress berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor, sedangkan rekan kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja auditor.

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2014:93) “hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah dalam penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Berdasarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, landasan teori, dan kerangka konseptual yang dikemukakan maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis1 : *Review* Kertas Kerja Audit berpengaruh terhadap Kinerja Auditor
Pemerintah

Hipotesis2 : Pengalaman Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor
Pemerintah

Hipotesis3 : Motivasi Kerja berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah

Hipotesis4 : *Review* Kertas Kerja Audit, Pengalaman Auditor, dan Motivasi Kerja
berpengaruh terhadap Kinerja Auditor Pemerintah