PENGARUH FAKTOR KARAKTERISTIK AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT BPK RI

Said Herry Safrizal, Zuarni, Yeni Irawan^{*)}

^{*)} Dosen Politeknik Negeri Lhokseumawe

Abstract : *This research there is to know the influence of factors characteristic Auditor consisting of educational background, professional skills and continuing education on audit quality in the examination of Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). The method used is explanatory research method, the data used were obtained from the survey by distributing questionnaires to 48 respondents at BPK RI. Statistic processed by using multiple regression. The results showed that the characteristic factors can significantly affect the auditors do not audit quality*

Keywords: *Education, Professional Skills, Continuous Education and Quality Audit*

Latar Belakang

Era otonomi daerah dan reformasi keuangan yang telah dilakukan mulai awal tahun 2000 telah menghasilkan perubahan iklim pemerintahan. Akuntabilitas dan transparansi menjadi bahasa yang dijunjung tinggi dalam penyelenggaraan pemerintah, walaupun masih dalam taraf munculnya kesadaran pentingnya pertanggungjawaban. Namun hal ini perlu dihargai sebagai bentuk kemajuan dalam rangka menciptakan pemerintahan yang bersih dan berwibawa. Menurut Mardiasmo (2005) terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*) yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. BPK-RI diamanatkan UU No. 15/ 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara untuk melakukan audit atas LKPD. Pemeriksaan oleh BPK-RI tidak hanya menghasilkan opini atas laporan keuangan dan laporan keuangan yang diaudit tetapi juga memberikan catatan hasil temuan. Temuan tersebut menjelaskan kelemahan pengendalian internal dan ketidaktaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Hasil audit juga memberikan informasi potensi kerugian negara yang ditemukan dalam proses audit akibat dari penyalahgunaan dan inefisiensi penggunaan APBN/APBD. Beberapa hasil audit BPK-RI tersebut ditindaklanjuti menjadi audit investigasi, kasus korupsi dan

kasus pidana.

Kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya pada pengguna laporan keuangan adalah definisi kualitas audit oleh De Angelo (1981a). Peluang mendeteksi kesalahan tergantung pada kompetensi auditor, sedangkan keberanian auditor melaporkan adanya kesalahan pada laporan keuangan tergantung pada independensi auditor. Kompetensi diukur dari kemampuan auditor, misalnya tingkat pengalaman, spesialisasi auditor, jam audit, dan lain-lain; sedangkan independensi diukur dari sejauh mana auditor dapat bersikap independen dalam melakukan proses audit dan memberikan opini (Fitriany, 2010). Hasil pemeriksaan audit berupa temuan audit oleh BPK-RI menunjukkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan yang terdapat dalam laporan keuangan yang menunjukkan semakin bagusnya kualitas audit. Kompetensi dan Independensi juga sudah disyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang merupakan patokan bagi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara.

Kajian Pustaka

Determinan Kualitas Audit

Kualitas audit memiliki banyak dimensi sehingga sampai saat ini belum ada acuan/pedoman untuk mengukur kualitas audit. Hal ini karena kualitas audit merupakan konsep yang kompleks dan sulit dipahami, terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas audit yang

berbeda-beda. De Angelo (1981a) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan. Menurut Lowensohn *et al.*, (2007), kualitas audit dapat diukur dengan tiga pendekatan, yaitu: (1). menggunakan proksi kualitas audit, misalnya ukuran auditor (Mansi *et al.*, 2004), kualitas laba (Kim, 2002), reputasi KAP (Beatty, 1989), besarnya *audit fee* (Copley, 1991), adanya tuntutan hukum pada auditor (Palmrose, 1988), dan lain lain; (2). pendekatan langsung, misalnya dengan melihat proses audit yang dilakukan dan sejauh mana ketaatan KAP terhadap standar pemeriksaan audit (O'Keefe *et al.*, 1994); (3). menggunakan persepsi dari berbagai pihak terhadap proses audit yang dilakukan KAP (Carcello, 1992). Deis dan Giroux (1992), dengan menggunakan variabel Metrik (*QUALITY*) yang diukur berdasarkan hasil *Quality Control Review* (QCR). Dalam konteks sektor pemerintahan di Indonesia, pendekatan pertama yang dirangkum oleh Lowensohn *et al.* (2007) dengan menggunakan proksi seperti ukuran auditor, kualitas laba, reputasi KAP, besarnya *audit fee*, maupun tuntutan hukum pada auditor tidak dapat diterapkan.

BPK-RI adalah satu-satunya lembaga Negara yang bertanggung jawab terhadap pemeriksaan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan Negara, sehingga proksi tersebut tidak bisa sebagai proksi kualitas audit pada lembaga pemerintah. Pendekatan kedua yaitu pendekatan langsung dengan melihat proses audit yang dilakukan dan sejauh mana ketaatan KAP terhadap standar pemeriksaan audit, mungkin dapat diterapkan di Indonesia. Dalam website BPK (www.bpk.go.id) diperoleh hasil *peer review* atas kerja BPK yang dilakukan oleh *Supreme Audit Institution*. Hasil *peer review* ini dapat ditelaah lebih lanjut guna dikembangkan sebagai ukuran kualitas audit. Di Indonesia, penelitian yang sudah pernah dilakukan menggunakan pendekatan ketiga yaitu menggunakan persepsi dari berbagai pihak terhadap proses audit yang dilakukan meskipun sampelnya masih terbatas pada auditor internal, seperti yang dilakukan oleh Batubara (2008) dan

Efendy (2010). Penelitian mendasarkan diri untuk menggunakan nilai temuan audit BPK-RI sebagai ukuran kualitas audit. Temuan audit adalah total jumlah kasus temuan oleh BPK-RI yang terdiri dari: (1) kerugian daerah; (2) potensi kerugian daerah; (3) kekurangan penerimaan; (4). administrasi; (5) ketidakhematan; (6) ketidakefisienan; dan (7) ketidakefektifan.

Temuan audit

Dimensi kualitas audit menurut De Angelo (1981a) adalah kompetensi dan independensi. Fitriany (2010) mengatakan bahwa independensi dan kompetensi merupakan *trade off*. Semakin lama mengaudit suatu perusahaan, kompetensi auditor semakin meningkat. Tetapi bersamaan dengan itu, hubungan auditor dengan klien semakin dekat (*familiar*) sehingga independensi menjadi turun. Namun, peningkatan kompetensi yang diiringi dengan penurunan independensi ini tidak selalu demikian karena ada *audit risk* di mana *cost* yang harus ditanggung auditor lebih besar daripada tambahan *revenue* yang diperoleh. Dengan kata lain *lost of independency* lebih besar daripada tambahan *fee* akibat tambahan klien (Watts dan Zimmerman, 1986). Karena adanya *audit risk* ini, ada sebagian auditor yang tetap memiliki kompetensi tanpa kehilangan independensinya.

Dalam Standar Umum Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) disebutkan bahwa kompetensi mensyaratkan keahlian/kemampuan pemeriksa. Keahlian/kemampuan ditentukan oleh latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi. Penelitian Batubara (2008) menggabungkan ketiga kemampuan ini sebagai proksi untuk mengukur kompetensi. Lebih lanjut, Kasidi (2007) merangkum beberapa penelitian sebelumnya dan menemukan enam faktor yang mempengaruhi independensi auditor yaitu ukuran KAP, tingkat persaingan KAP, lamanya hubungan audit, *audit fee*, pelayanan konsultasi manajemen dan keberadaan komite audit. Meskipun Kasidi (2007) menemukan hanya keberadaan komite audit yang mempengaruhi independensi auditor. Rimawati (2011) menunjukkan

bahwa intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, lamanya hubungan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Sedangkan *high fee audit*, sanksi atas *audit over time budget* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Di sektor publik Indonesia, pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit dapat dibuktikan oleh Batubara (2008), namun hal serupa tidak dapat dibuktikan oleh Efendy (2010).

Karakteristik Pemerintah Daerah

Deis & Giroux (1992) menemukan bahwa ukuran dan kesehatan keuangan *auditee* berhubungan dengan kualitas audit. *Auditee* yang memiliki laporan keuangan yang bagus memiliki kemungkinan yang lebih kecil untuk mengalami kegagalan finansial. Dalam situasi seperti ini, auditor yakin akan kualitas laporan keuangan *auditee* sehingga menjadi kurang rajin dalam melakukan audit. Pemeriksaan audit di perusahaan besar (dengan kualitas laporan keuangan yang bagus) tidak selalu berarti kualitas auditnya rendah, namun karena auditor sudah merasa yakin dengan laporan keuangan ditambah dengan adanya tekanan yang diberikan oleh perusahaan besar sehingga kualitas audit menjadi lebih rendah. Hasil yang konsisten ditemukan oleh Deis dan Giroux (1992) yang mengatakan bahwa *size* lebih besar dan kemampuan keuangan yang baik menurunkan independensi auditor sehingga kualitas audit menjadi rendah. Penelitian Zimmerman (1977) menemukan bahwa kebutuhan adanya audit lebih tinggi pada pemerintah berbentuk kota (ada *city manager/professional manager*). Pemerintah daerah berbentuk kota lebih kompleks dibandingkan kabupaten sehingga tuntutan transparansi lebih besar.

Pengaruh Latar Belakang Pendidikan Terhadap Kualitas Audit

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memahami standar akuntansi keuangan di bidang yang diperiksa dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) untuk pekerjaan lapangan dan pelaporan dan Pernyataan Standar

Audit (PSA) yang berkaitan dan mereka harus kompeten dalam menerapkan standar untuk tugas yang diberikan. Latar belakang pendidikan akuntansi menjadi sebuah keharusan bagi pemeriksa laporan keuangan, dan semakin tinggi jenjang pendidikan maka pengetahuan akuntansi akan semakin komprehensif. Batubara (2008) mengatakan kualitas pemeriksa dituntut untuk lebih tinggi daripada pelaksana, sehingga pemeriksa dapat melakukan penilaian atas ketaatan pelaksana terhadap standar yang berlaku, dan hal itu dapat tercapai jika auditor memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan bidang yang diperiksa.

Dari uraian di atas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H1: Latar belakang pendidikan auditor BPK-RI berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit LKPD

Pengaruh Kecakapan Profesional Terhadap Kualitas Audit

Batubara (2010) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman. Hal ini selaras dengan penelitian Tubbs (1992) yang menemukan bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki, semakin banyak kesalahan yang dapat ditemukan oleh auditor.

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H2: Kecakapan profesional auditor BPK-RI berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit LKPD

Pengaruh Pendidikan Berkelanjutan Terhadap Kualitas Audit

Pendidikan profesional berkelanjutan adalah pemeriksa menguasai perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas system pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik, disain evaluasi, dan analisis data. Batubara (2008) menemukan pengaruh yang positif dan signifikan antara pendidikan profesional berkelanjutan dengan kualitas audit. Melalui

pendidikan berkelanjutan, akan diperoleh pemahaman akuntansi yang lebih mendalam dan meningkatkan motivasi dalam melakukan audit, yang akan meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan.

Dari uraian di atas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H3: Pendidikan profesional berkelanjutan auditor BPK-RI berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit LKPD

Data dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah auditor

BPK RI yang mengaudit laporan keuangan pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2014. Unit analisis dari penelitian ini merupakan unit individual, yaitu auditor yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) di tahun 2014

Model penelitian

Model penelitian akan dianalisis dengan metode regresi multivariat, dapat dilihat sebagai berikut: $ADQL = \alpha_1 + \alpha_2 EDUC + \alpha_3 PROF + \alpha_4 TRAI + \epsilon$ Operasionalisasi Variabel dapat dilihat di tabel dibawah ini berikut:

Tabel 1. Variabel Independen

Simbol	Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Hipotesis
ADQL	Kualitas Audit	Nilai temuan audit BPK-RI yang dapat diukur dalam satuan moneter dibagi dengan jumlah total aset pemerintah daerah (dalam Rupiah)		
α_2	EDUC	Latar Belakang Pendidikan	Jenjang Pendidikan Ketua Tim Audit diukur dengan variabel dummy; 1 jika Pascasarjana dan 0 jika lainnya	Positif
α_3	PROF	Kecakapan Profesional	Pengalaman Audit ketua Tim Audit (tahun)	Positif
α_4	TRAI	Pendidikan Berkelanjutan	Jumlah pelatihan yang diikuti oleh ketua tim audit	Positif

Sumber: data diolah

Hasil Penelitian

Deskripsi statistik sampel untuk keseluruhan variabel dapat dilihat pada tabel 2

Tabel 2.

Statistik Deskriptif

	ADQL	ADQLY	AGE	EDUC	TRAI
Mean	0.008213	0.01926	25.3561	0.87121	12.810
Median	0.00296	0.00626	10	1	12
Maximum	0.07022	0.16474	59	1	28.952
Minimum	7.00E-05	0	2	0	4
Std. Dev.	0.015044	0.03231	22.7221	0.33624	5.394
Skewness	3.015585	3.03646	0.46026	-2.21642	0.6915
Kurtosis	11.54954	12.5576	1.31567	5.91253	2.6769
Observation	48	48	48	48	48

Dari tabel 3 dapat dilihat bahwa rata-rata nilai temuan audit di tahun 2014 bisa dikatakan cukup dari segi pengalaman, termasuk sistem administrasi dan akuntansi. Sebanyak 80,10% jenjang pendidikan ketua

tim audit adalah pascasarjana di bidang akuntansi. Lama bekerja di BPK-RI rata-rata 14 tahun dan selama bekerja di BPK-RI rata-rata mengikuti pelatihan sebanyak 14 kali.

Hasil Pengujian Hipotesis

Tabel 3 . Pengujian Model
Variable Coefficient Std. Error t-statistic prob.

C	0.119154	0.044275	2.691199	0.0081
EDUC	-0.003476	0.002294	-1.515060	0.1323
PROF	-0.000037	0.000201	-0.185305	0.8533
TRAIN	0.000328	0.000242	1.359408	0.1765
R-squared	0.477964	Mean dependent var	0.008213	
Adjusted R-squared	0.448494	S.D. dependent var	0.015044	
S.E. of regression	0.011172	Akaike info criterion	-6.092043	
Sum squared resid	0.015478	Schwarz criterion	-5.917328	
Log likelihood	410.0749	Hannan-Quinn criter.	-6.021047	
F-statistic	16.21876	Durbin-Watson stat	2.135888	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Hasil dari tabel menunjukkan bahwa H1 ditolak. Artinya, variabel jenjang pendidikan tidak mempengaruhi kualitas audit.

H2 ditolak. Artinya, variabel Kecakapan Profesional tidak mempengaruhi kualitas audit.

H3 juga ditolak. Artinya, variabel jenjang pendidikan berkelanjutan tidak mempengaruhi kualitas audit.

Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini adalah penelitian kausal yang ingin mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hasil penelitian menunjukkan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik auditee secara bersama-sama mempengaruhi kualitas audit. Namun pengujian secara parsial menunjukkan bahwa karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan pendidikan profesional berkelanjutan tidak mempengaruhi kualitas audit.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan sekaligus saran untuk penelitian selanjutnya yaitu:

- a. Penelitian ini hanya menggunakan satu tahun pengamatan dan tidak mengambil semua pemerintah daerah karena keterbatasan sumber data. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya pengamatan dilakukan lebih dari satu tahun dengan mengambil data semua pemerintah daerah.
- b. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit yang diukur dengan nilai temuan. Sebaiknya penelitian selanjutnya menambahkan literatur yang lebih banyak khususnya untuk mencari ukuran kualitas audit di sektor publik.
- c. Nilai temuan tahun ini berpotensi memasukkan nilai temuan tahun lalu yang belum ditindaklanjuti sehingga kurang mencerminkan kualitas audit. Sebaiknya penelitian selanjutnya menggunakan nilai temuan setelah dikurangi temuan yang sudah ditindaklanjuti oleh *auditee*.
- d. Penelitian ini juga hanya

memasukkan variabel kompetensi untuk mengukur kualitas audit, variabel independensi harusnya juga dimasukkan agar penelitian lebih komprehensif.

- e. Alternatif pengukuran latar belakang pendidikan auditor dapat menggunakan sertifikasi akuntansi yang dimiliki auditor (seperti CPA, CPSAK, CISA) yang lebih mencerminkan peningkatan kompetensi praktis auditor.
- f. Kecakapan profesional tidak hanya diukur dari lamanya bekerja sebagai auditor namun harus mempertimbangkan faktor kemampuan interpersonal dan motivasi.
- g. Jumlah pelatihan yang digunakan sebagai ukuran pendidikan profesional berkelanjutan seharusnya dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu pelatihan yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara dan pelatihan lainnya.
- h. Tidak dilakukan uji sensitivitas untuk melihat robustness dari ukuran pemerintah daerah. Sehingga pada penelitian selanjutnya ukuran pemerintah daerah bisa diukur dengan menggunakan proksi lain seperti total pendapatan.

DAFTAR PUSTAKA

- Batubara, Rizal Iskandar, 2008. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan dan Independensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris pada Bawasko Medan). Tesis Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Tidak Dipublikasikan.
- Beatty, R. P. 1989. Auditor Reputation and The Pricing Of Initial Public Offering. *The Accounting Review* 64(Oct), 693-709.
- Carcello, J.V., Roger, Hermanso., Neal, dan McGrath. 1992. Audit Quality Attribute : The Perception of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users, *Auditing.Sarasota, Spring*, Vol 11.
- Copley, P. A. 1991. The Determinants of Local Government Audit Fees: Additional Evidence.*Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 5: 3-23
- De Angelo, L. E. 1981a. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1): 167-175.
- Deis, D.R. dan Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67, 3, 462-479.
- Efendy, Muh. Taufik, 2010, Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Motivasi auditor terhadap Kualitas Audit Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo). Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.
- Fitriany, 2010. Analisis Komprehensif Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit. Disertasi Pascasarjana Ilmu Akuntansi Universitas Indonesia, Tidak Dipublikasikan.
- Kasidi, 2007. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah. Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.
- Kim, J. et al. 2002. "Auditor Designation, Auditor Independence, and Earnings Management: Evidence from Korea", *Working Paper, the Hong Kong Polytechnic University*.
- Lowensohn et al. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit fees in The Local Government Audit Market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26. Elsevier.
- Mansi, S. A., W. F. Maxwell., dan D. P.

- Miller. 2004. Does Auditor Quality and *Tenure* Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research* 42 (4), 755-793.
- Mardiasmo, 2005. Akuntansi Sektor Publik Edisi 2. Penerbit Andi. Yogyakarta
- O'Keefe, T.B., Simunic, D. dan Stein, M.T. 1994. The Production of Audit Services: Evidence form a Major Public Accounting Firm. *Journal of Accounting Research*, 32, 2, 241-261.
- Palmrose, Z. 1984. The Demand for Quality Differentiated Audit Services in an Agency Cost Setting: An Empirical Investigation. *Auditing Research Symposium*, 229-252.
- Rimawati, Nike. 2010. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor. Skripsi Program Sarjana S1 Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.
- Tubbs, Richard M. 1992. *The Effect of Experience on the Auditor Organization and Amount of Knowledge*, The Accounting Review, 783-801
- Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- Watts, R. dan Zimmerman, J. 1986. *Positive Accounting Theory*. New York, NY: Prentice Hall.
- www.BPK-RI.go.id
- Zimmerman, Jerold L.1977, "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives". *Journal of Accounting Research*. Vol 15, Studies on Measurement and Evaluation of the Economic Efficiency of Public and Private Nonprofit Institution pp 107-144.