

**HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

**( Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta )**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)  
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi  
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

**RIMA DEWI PRADITA**

**C2C006125**

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG**

**2010**

**HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

**( Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta )**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)  
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi  
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

**RIMA DEWI PRADITA**

**C2C006125**

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG**

**2010**

## PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Rima Dewi Pradita

Nomor Induk Mahasiswa : C2C006125

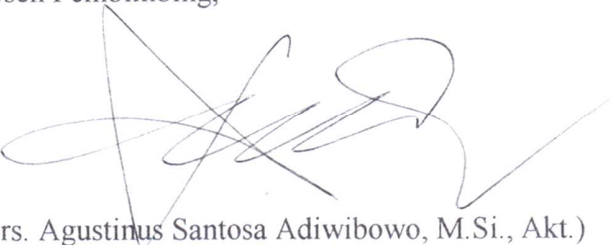
Fakultas / Jurusan : Ekonomi / Akuntansi

Judul Skripsi : **HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP) (Studi Kasus wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**

Dosen Pembimbing : Drs. Agustinus Santosa Adiwibowo, M.Si., Akt.

Semarang, 13 Juli 2010

Dosen Pembimbing,



(Drs. Agustinus Santosa Adiwibowo, M.Si., Akt.)

NIP.19581010 198603 1005

## PERNYATAAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Rima Dewi Pradita  
Nomor Induk Mahasiswa : C2C006125  
Fakultas / Jurusan : Ekonomi / Akuntansi  
Judul Skripsi : **HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP) (Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 26 Juli 2010.

Tim Penguji :

1. Drs. Agustinus Santosa Adiwibowo, M.Si., Akt. (.....)

2. Drs. Sudarno, M.Si., Akt, Ph.D (.....)

3. Marsono, SE, M.Adv, Acc, Akt. (.....)

## **MOTO DAN PERSEMBAHAN**

**SUKSES = USAHA + DOA + PERCAYA**

*When there is a will there is a way*

***IMPOSSIBLE = I'M POSSIBLE***

*Think Big Act Big*

**Laa khaula wa laa quwwata illallahil aliyil adhim**

**“Tidak ada daya dan upaya dan kekuatan melainkan dengan bantuan Allah  
yang Maha Tinggi lagi Maha Mulia”**

**\_Skripsi ini saya persembahkan untuk kedua orang tua saya\_**

## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Rima Dewi Pradita, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : “**Hubungan antara Kualitas Auditor dan *Human Capital* di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (Studi Kasus di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**”, adalah tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa adalah skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah – olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin, tiru, atau saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan oranglain seolah – olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 13 Juli 2010

Yang membuat pernyataan,

( Rima Dewi Pradita )

NIM : C2C006125

## **ABSTRACT**

*The purpose of this research is to find out the association between human capital toward auditor's quality in government auditor especially BPK and BPKP. As the economic condition grows better, the accountability in government is also hoping to increase. Government auditor have big role to create good accountability. The auditor quality is the dependent variabel that will influence the independent variable which is human capital. Human capital is consisted of formal education level, working experience, professional qualification auditor and continuing professional development.*

*the population of this research are auditor in BPK and BPKP at Central Java and Daerah Istimewa Yogyakarta. Sample that is used are 74 from BPKP and 68 from BPK. The analysis from hypothesis is using multiple regression analysis. However, before reaching that stage, there were some phases that should be done through the classic assumption test which is multicollinearity test, autocorrelation test, heterokedastisitas test, and normality test.*

*After analyze the data, the result are all independent variabel similtantly have positif association between human capital and auditor quality. The analysis for independent variabel partially, only working experience and CPD that have strong association with auditor quality. If the working experience and CPD get higher then auditor quality also get higher. Formal education level and professional qualification auditor have no strong association with auditor quality.*

*Keywords : auditor quality, human capital, education, experience, proffesional qualification, continuing professional development*

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh hubungan dari *human capital* terhadap kualitas auditor pada auditor pemerintah khususnya BPK dan BPKP. Dengan pertumbuhan ekonomi yang semakin membaik, diharapkan berbanding lurus juga dengan akuntabilitas pemerintahan. Maka, peran auditor pemerintah penting dalam mewujudkan akuntabilitas pemerintah. Kualitas auditor menjadi variabel dependen yang akan dipengaruhi oleh variabel independen yaitu *human capital*. *Human capital* direpresentasikan dengan tingkat pendidikan, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi auditor dan *Continuing Professional Development (CPD)*.

Dalam penelitian ini menggunakan populasi auditor BPK dan BPKP di Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Maka, sampel yang digunakan adalah 74 dari BPKP dan 68 dari BPK. Dalam analisis hipotesis penelitian ini digunakan analisis regresi berganda. Tetapi untuk sampai ke tahap itu harus melalui tahap uji asumsi klasik berupa uji multikolinieritas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

Setelah dilakukan analisis data, maka didapatkan hasil penelitian bahwa seluruh variabel independen secara simultan berpengaruh positif terhadap variabel dependen. Berarti didapatkan bahwa *human capital* berpengaruh positif terhadap kualitas auditor. Sedangkan jika variabel independen dianalisis secara parsial, maka hanya variabel independen pengalaman kerja dan CPD saja yang berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Semakin tinggi pengalaman kerja dan CPD maka semakin tinggi pula kualitas auditor yang dihasilkan. Sedangkan tingkat pendidikan dan tingkat kualifikasi profesi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditor.

Kata Kunci : kualitas auditor, *human capital*, pendidikan, pengalaman, kualifikasi profesi, CPD



## KATA PENGANTAR

Penulis mengucapkan syukur alhamdulillah atas segala rahmat dan anugrah yang dilimpahkan Allah SWT. sehingga skripsi yang berjudul “**Hubungan antara Kualitas Auditor dan *Human Capital* di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (Studi Kasus di Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**” dapat selesai. Skripsi ini disusun guna memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Sarjana ( S1 ) dan gelar Sarjana Ekonomi pada Universitas Diponegoro.

Selama melakukan penelitian dan penyusunan skripsi ini, penulis tidak lepas dari bantuan berbagai pihak yang telah banyak memberikan dorongan dan motivasi sehingga penelitian ini dapat diselesaikan. Oleh karena itu, penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih kepada :

1. Orang tua tersayang, Papa, Mama, kakak dan adik saya tercinta.
2. Bapak Dr. H. M. Chabachib, M.Si, Akt, selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
3. Bapak Drs. Agustinus Santosa Adiwibowo, M.Si., Akt. selaku Dosen Pembimbing yang telah meluangkan waktu, tenaga serta petunjuk.
4. Bapak Prof. Dr. Arifin Sabeni, M.Com,Hons, Ph.D, Akt selaku Dosen Wali kelas Akuntansi 2006 serta jajaran dosen pengajar.
5. Pak Pudjo BPKP DIY, Mas Wahyu BPK DIY, dan Mas Muhibul dan Pak Gempur dari BPK Jateng, terima kasih telah membantu dengan sukarela demi kelancaran data pada skripsi ini.

6. Keluarga HUCLE, Pak Yoseph, Bu Mei, Mba Sasa, Mas Pedro dan yang lain yang telah memberikan ilmu mengenai *human capital*.
7. Muhammad Ghifari, yang telah banyak memberikan support dan semangat setiap harinya agar segera menyelesaikan skripsi.
8. Sahabat – sahabat yang selalu memberikan *support* dan semangat dari awal skripsi ini hingga selesai Nuno, Nanda, Abi, dan Tita.
9. Sahabat akuntansi 2006 Nyut-Nyut, Elisa, Triani, Yeni, Efi Ellise, Putri, Nurul, Titis, Rizky, Aji, Febrian, Rangga, Watik, Ghani, Bagus, Mba Fi, dan lain – lain. Terima kasih atas bantuan dan semuanya.
10. Executive Board 0910 AIESEC tercinta seperti Khaleed, Andina, Sophia, Eka, Tami, dan Kiki. Terima kasih atas satu tahun ini yang tak terlupakan.
11. Keluarga besar AIESEC Universitas Diponegoro Nopek, Palupi, Deka, Pempi, Moki, Reni, Mba Dita, Mas Yesza, Mas Willy, EB1011, semua *newieku* yang membanggakan dan yang lain.
12. Seluruh pihak yang tidak dapat disebutkan satu per satu yang telah membantu.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih banyak kekurangan karena keterbatasan yang dimiliki. Namun besar harapan penulis semoga skripsi ini memberikan manfaat bagi semua pembaca.

Semarang, 12 Juli 2010

Penulis

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
HALAMAN PERNYATAAN KELULUSAN UJIAN.....	iii
HALAMAN MOTO DAN PERSEMBAHAN.....	iv
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....	v
<i>ABSTRACT</i> .....	vi
ABSTRAK.....	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xvi
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar belakang masalah.....	1
1.2 Rumusan masalah.....	14
1.3 Tujuan dan kegunaan penelitian.....	15
1.4 Sistematika Penulisan.....	16
BAB II TELAAH PUSTAKA.....	18
2.1 Landasan teori.....	18
2.1.1 <i>Human Capital</i> .....	18
2.1.2 Kualitas Auditor.....	22
2.1.3 Auditor Pemerintah.....	27

2.1.3.1	BPK.....	30
2.1.3.2	BPKP.....	43
2.2	Penelitian Terdahulu.....	48
2.3	Kerangka Pemikiran.....	53
2.4	Hipotesis.....	54
BAB III METODE PENELITIAN.....		62
3.1	Variablel Penelitian dan Definisi Operasional.....	62
3.1.1	Variabel Dependen.....	62
3.1.2	Variabel Independen.....	63
3.2	Populasi dan Sampel.....	65
3.3	Jenis dan Sumber Data.....	68
3.4	Metode Pengumpulan Data.....	69
3.5	Metode Analisis.....	69
3.5.1	Statistik Deskriptif.....	70
3.5.2	Uji Alat Analisis.....	70
3.5.2.1	Uji Reliabilitas.....	71
3.5.2.2	Uji Validitas.....	71
3.5.3	Uji Asusmi Klasik.....	72
3.5.3.1	Uji Multikolinieritas.....	72
3.5.3.2	Uji Heterokesdastisitas.....	72
3.5.3.3	Uji Normalitas.....	73
3.5.4	Uji Hipotesis.....	74
3.5.4.1	Koefisien Determinansi( $R^2$ ).....	74

3.5.4.2 Uji Statistik F.....	75
3.5.4.3 Uji Statistik T.....	75
3.5.5 Tahapan Pelaksanaan Kegiatan Penelitian.....	76
<b>BAB IV HASIL DAN ANALISIS.....</b>	<b>77</b>
4.1 Deskripsi Objek Penelitian .....	77
4.2 Statistik Deskriptif.....	82
4.3 Uji Alat Analisis.....	85
4.3.1 Uji Reabilitas.....	85
4.3.2 Uji Validitas.....	85
4.4 Uji Asumsi Klasik.....	86
4.4.1 Uji Multikolinieritas.....	86
4.4.2 Uji Heterokedastisitas.....	87
4.4.3 Uji Normalitas.....	88
4.4 Uji Hipotesis.....	89
4.4.1 Koefisien Determinansi( $R^2$ ).....	89
4.4.2 Uji Statistik F.....	90
4.4.3 Uji Statistik T.....	91
4.6 Pembahasan.....	93
<b>BAB V PENUTUP.....</b>	<b>98</b>
5.1 Kesimpulan.....	98
5.2 Keterbatasan.....	99
5.3 Saran.....	99
<b>DAFTAR PUSTAKA.....</b>	<b>101</b>

LAMPIRAN - LAMPIRAN..... 105

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Perbedaan Akuntansi Pemerintahan dan Akuntansi Privat.....	28
Tabel 2.2 Hubungan Golongan, Jenjang Jabatan, dan Jenjang peran dalam Jabatan Fungsional Pemeriksa.....	41
Tabel 2.3 Ringkasan penelitian Terdahulu.....	50
Tabel 4.1 Keterangan Penyebaran Kuesioner.....	79
Tabel 4.2 Data Demografi BPK dan BPKP.....	79
Tabel 4.3 Statistik Deskriptif BPK.....	83
Tabel 4.4 Statistik Deskriptif BPKP.....	84
Tabel 4.5 Hasil Uji Reabilitas.....	85
Tabel 4.6 Tabel Collinearity.....	86
Tabel 4.7 One-Sample Kolmogrov-Smirnov Test.....	88
Tabel 4.8 Tabel Model Summary.....	90
Tabel 4.9 Tabel Anova.....	91
Tabel 4.10 Tabel Coefficients.....	92
Tabel 4.11 Tabel Hasil Analisis Hipotesis.....	93

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Tipe Auditor.....	7
Gambar 2.1 Peranan BPK Masa Kini dan Masa Mendatang.....	33
Gambar 2.2 Kerangka Sasaran Strategis BPK .....	34
Gambar 2.3 Formasi Peran Pemeriksa dalam Jabatan Fungsional pemeriksa.....	40
Gambar 2.4 Kerangka Pemikiran.....	53
Gambar 4.1 Scatterplot.....	87
Gambar 4.2 P-Plot .....	89



## **DAFTAR LAMPIRAN**

Lampiran 1 Contoh Kuesioner BPK.....	105
Lampiran 2 Contoh Kuesioner BPKP.....	110
Lampiran 3 Hasil Kuesioner.....	115
Lampiran 4 Perhitungan Reabilitas.....	119
Lampiran 5 Perhitungan Validitas.....	121
Lampiran 6 Hasil Regresi Berganda.....	123
Lampiran 7 Surat Bukti Penelitian BPK DIY.....	126
Lampiran 9 Surat Bukti Penelitian BPK Jawa Tengah.....	127
Lampiran 10 Surat Bukti Penelitian BPKP DIY.....	128
Lampiran 11 Surat Bukti Penelitian BPKP Jawa Tengah.....	129

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Masalah

Perkembangan teknologi dan informasi membawa banyak perubahan di dunia kerja. Banyak pengaruh yang ditimbulkan dari dua hal tersebut, yang juga berdampak pada perkembangan pengolahan sumber daya terutama manusia. Dalam sebuah perusahaan, sumber daya manusia merupakan hal yang paling penting dan berharga. Sumber daya manusia adalah *intangible asset* atau aset yang tidak berwujud yang merupakan penggerak dari sebuah perubahan, kreativitas, dan inovasi yang dapat memajukan suatu perusahaan. Dan *intangible asset* inilah yang akan mengembangkan *tangible asset* yang ada.

Dalam perusahaan pasti memiliki departemen atau divisi atau bagian *human resource* yang dahulu disebut personalia. Bagian *human resource* ini yang akan bertanggung jawab terhadap sumber daya manusia yang ada pada suatu perusahaan, mulai dari perekrutan sampai pemberhentian sumber daya tersebut. Seperti yang telah disebutkan di atas, dengan berkembangnya teknologi dan informasi, berkembang pula bagian *human resource* pada perusahaan – perusahaan. Pada awalnya sumber daya manusia dianggap sebagai biaya (*cost*) tapi saat ini sumber daya manusia merupakan aset (*asset*).

Sebelum tahun 1970-an, banyak perusahaan yang masih menggunakan sistem manajemen personalia untuk bagian sumber daya manusia pada perusahaan. Manajemen personalia lebih berfokus pada sumber daya manusia sebagai biaya

(*cost*). Pada saat itu, kebanyakan departemen personalia hanya melakukan tugas administrasi untuk kepentingan perusahaan. Perusahaan lebih berfokus pada pengembangan alat atau sistem daripada perkembangan sumber daya manusia itu sendiri.

Henry (2006), menyatakan bahwa manajemen personalia lebih diarahkan pada para karyawan organisasi; merekrut dan melatih mereka, menjustifikasi apa yang dilakukan manajemen, dan mencoba mengubah setiap tindakan manajemen yang kemungkinan akan menyulut tanggapan negatif dari kalangan karyawan. Manajemen personalia lebih berfokus pada permasalahan yang terjadi di perusahaan, seharusnya hal tersebut bisa dicari permasalahan oleh tiap divisi atau bagian dari perusahaan.

Sedangkan pada tahun 1970-an mulai muncul terminologi manajemen sumber daya manusia yang menggeser terminologi manajemen personalia. Tetapi baru pada tahun 1989 terminologi ini diterima secara luas, dan perusahaan mulai bergeser dari personalia menuju manajemen sumber daya manusia. Dengan adanya terminologi yang baru ini, perusahaan mulai berfokus dengan perkembangan sumber daya manusianya.

Berikut ini pendapat – pendapat mengenai *human resource management* yang diambil dari buku “ *Human Resource Management*” (Amstrong, 1999) seperti Beer et al (1984) “*Human resource management involves all management decisions and actions that affect the relationship between the organization and employees-its human resources*”. Maksud dari pendapat tersebut adalah manajemen sumber daya manusia melibatkan keputusan dan tindakan seluruh

bagian manajemen yang akan mempengaruhi hubungan antara organisasi dan karyawan – itu dinamakan sumber daya manusia.

Pettigrew and Whipp (1991) berpendapat bahwa

*Human resource management relates to the total set of knowledge, skills and attitudes that firms need to complete. It involves concern for and action in the management of people, including : selection, training and development, employee relations and compensation. Such actions may be bound together by the creation of an HRM philosophy.*

Pernyataan di atas adalah sebagai berikut, manajemen sumber daya manusia berhubungan dengan sekumpulan pengetahuan, kemampuan, dan perilaku yang dibutuhkan perusahaan untuk memenuhi kebutuhannya. Hal itu membutuhkan perhatian lebih dan tindakan pada manajemen orang, termasuk : seleksi, pelatihan dan perkembangan, hubungan karyawan dan kompensasi. Beberapa tindakan mungkin dapat dilakukan bersama melalui sebuah filosofi dari manajemen sumber daya manusia.

Dari kedua penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam *human resource management* lebih mensinergikan antara perusahaan dan sumber daya manusia guna mencapai tujuan perusahaan, baik melalui visi maupun implementasi. Yang dimaksud adalah bagaimana perusahaan mencapai visi yang sudah ditetapkan dengan merealisasikan visi dari sumber daya manusianya. Maka sumber daya manusia di sini tidak hanya sebagai mesin bagi perusahaan tetapi sebagai *asset* bagi perusahaan. Manajemen sumber daya manusia juga merupakan rangkaian kegiatan guna mengembangkan sumber daya manusia yang ada dalam suatu perusahaan.

Sedangkan yang dimaksud dengan human capital, yang secara harfiah diambil dari bahasa Inggris, *human* adalah manusia sedangkan *capital* adalah modal, maka dapat disimpulkan bahwa manusia merupakan modal. *Human capital* dan *human resource* sendiri tidak memiliki perbedaan yang besar, *human capital* disini lebih difokuskan pada investasi dari nilai tambah sumber daya manusia. Tiap sumber daya manusia pasti memiliki nilai tambah atau *added value* yang menjadi pembeda dari masing – masing sumber daya manusia. Dan hal itulah yang akan menciptakan inovasi – inovasi untuk pencapaian tujuan perusahaan.

Inovasi – inovasi yang tercipta meningkat merupakan dampak dari semakin banyaknya perusahaan – perusahaan yang berdiri di Indonesia, baik bergerak di bidang jasa, dagang atau manufaktur. Tidak hanya perusahaan besar saja, tetapi UKM (Usaha Kecil Menengah) yang kini banyak bermunculan di Indonesia. Seiring dengan meningkatnya perusahaan baik besar maupun kecil, meningkat pula permintaan untuk pemeriksaan laporan keuangan dalam perusahaan tersebut. Fungsi dari laporan keuangan itu tidak hanya untuk kepentingan internal saja tetapi juga eksternal.

Untuk UKM atau perusahaan yang masih menggunakan modal dari pemilik perusahaan dan si pemilik perusahaan menjalankan sendiri usahanya, mungkin laporan keuangan belum begitu penting penggunaannya. Pencatatan yang dibuat oleh UKM biasanya masih menggunakan sistem norma. Hal itu disebabkan karena UKM memiliki penerimaan bruto kurang dari Rp

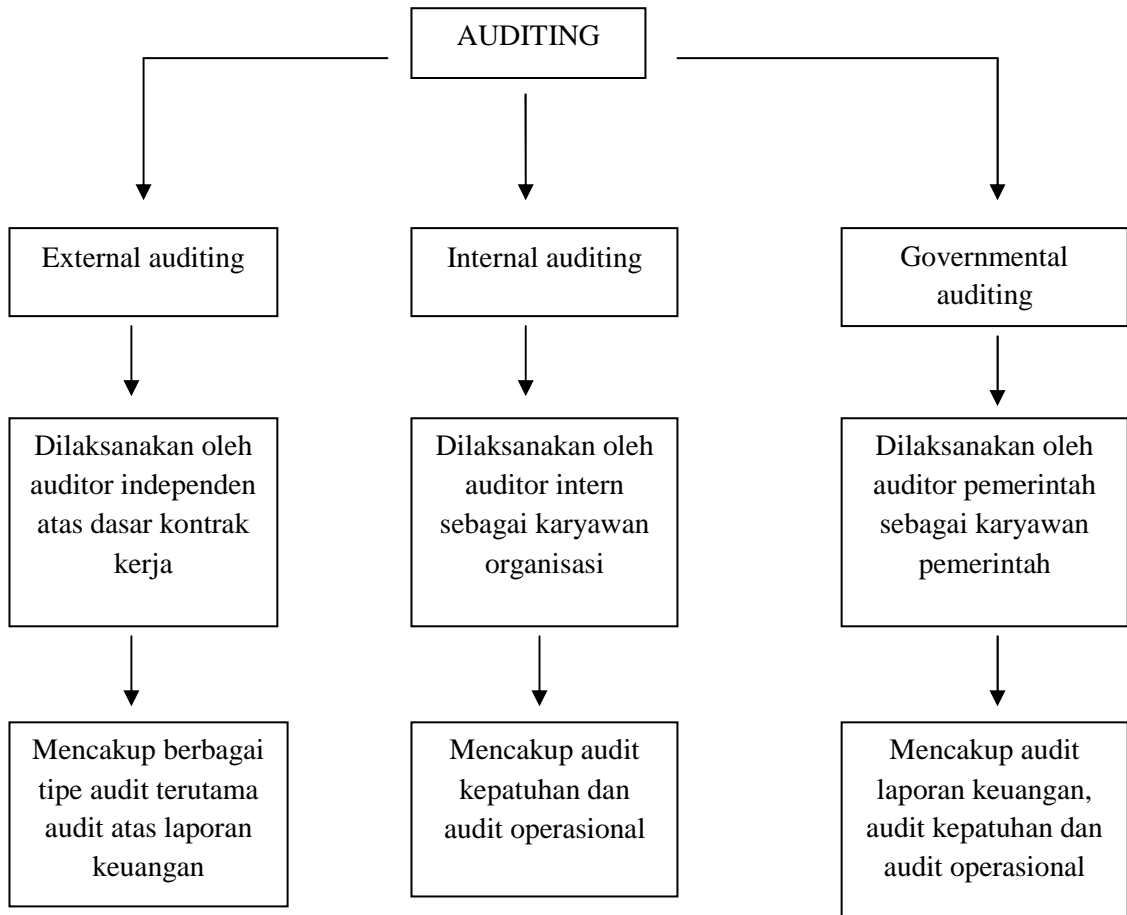
4.800.000.000 per tahun, sehingga tidak diharuskan menggunakan pencatatan dengan metode pembukuan.

Menurut Mulyadi (2002), dalam perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas yang bersifat terbuka (PT terbuka), saham perusahaan dijual kepada masyarakat umum melalui pasar modal, dan pemegang saham sebagai pemilik modal terpisah dari manajemen perusahaan. Dalam bentuk usaha ini, pemilik modal menanamkan dana di dalam perusahaan, sehingga manajemen perusahaan berkewajiban mempertanggungjawabkan dana yang dipercayakan kepada mereka. Hasil dari pertanggungjawaban tersebut dapat dilihat dari laporan keuangan perusahaan. Oleh karena itu, laporan keuangan dalam perusahaan dapat berfungsi untuk keperluan manajemen perusahaan serta untuk menilai pengelolaan

Sedangkan bentuk perusahaan lain seperti CV (*comanditaire vennootschap*) yang memiliki 2 bagian di dalamnya yaitu sekutu aktif dan sekutu pasif. Sekutu aktif adalah bagian yang menjalankan perusahaan, tetapi sekutu pasif merupakan bagian yang hanya menanamkan modal dan berhak untuk mengetahui keadaan perusahaan. Dan laporan keuangan merupakan alat yang digunakan sekutu aktif untuk melaporkan keadaan perusahaan kepada sekutu pasif, dan juga sebagai bukti bahwa pengelolaan dana yang ada pada CV tersebut sudah sesuai dengan perjanjian di awal. Dari keseluruhan bentuk perusahaan dapat menggunakan laporan keuangan masing – masing untuk menarik calon investor yang ingin menanamkan modal. Sehingga dengan memiliki laporan keuangan yang sehat maka akan menarik lebih banyak investor dan berfungsi untuk pengembangan perusahaan tersebut.

Pada tiap jenis perusahaan, laporan keuangan memiliki fungsi masing – masing. Fungsi dari laporan keuangan yang dapat dirasakan tiap jenis perusahaan adalah untuk peminjaman dana dari eksternal, baik itu BPR, bank atau badan peminjam yang lain. Dalam hal ini keandalan laporan keuangan sangat penting. Maka, laporan keuangan dibuat tidak hanya oleh auditor internal saja, tetapi juga oleh auditor eksternal sebagai pihak ketiga, untuk menghindari subjektivitas dari opini auditor.

Selain auditor internal dan auditor eksternal, terdapat tipe auditor yang lain yaitu auditor pemerintah. Dalam auditor pemerintah, pada dasarnya juga dibagi menjadi auditor eksternal dan auditor internal yang saling berkaitan. Maka, Mulyadi (2002) mengelompokkan tipe auditor menjadi tiga tipe berdasarkan tipe auditing yang dikerjakan.

**Gambar 1.1****Tipe Auditor**

Sumber : Mulyadi (2002)

Dari tabel tersebut dapat dilihat bahwa auditor independen atau auditor eksternal bukan bagian dari perusahaan, melainkan pihak eksternal yang bertugas untuk menyajikan laporan keuangan dan menyajikan hasil laporan audit ke stakeholder perusahaan. Auditor eksternal haruslah merupakan akuntan publik yang sah dan tergabung dalam kantor akuntan publik. Untuk menjadi akuntan publik sendiri harus melalui berbagai proses. Pemerintah telah menentukan kualifikasi bagi seorang akuntan publik. Dalam Keputusan Menteri No. 423 / KMK 06 / 2002, yang dimaksud dengan akuntan publik adalah



Akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri ini. Seseorang baru dapat menjadi Akuntan Publik jika telah melewati proses pendidikan dan sertifikasi terlebih dahulu. Pendidikan yang disyaratkan untuk dapat menjadi seorang Akuntan Publik adalah sarjana Strata-1 Akuntansi, Fakultas Ekonomi yang kemudian dilanjutkan dengan Pendidikan Profesi Akuntan (PPAk). Sementara itu, untuk proses sertifikasi diwajibkan untuk lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP). Setelah menjadi akuntan publik pun pendidikan masih tetap dilanjutkan dengan Pendidikan Profesi Berkelanjutan (PPL) serta kursus dan pelatihan di KAP masing-masing.

Hubungan profesional utama dari auditor eksternal adalah dengan manajemen perusahaan. Auditor eksternal bertanggung jawab kepada manajemen perusahaan terhadap hasil audit. Dalam proses pelaporan pun auditor eksternal membutuhkan manajemen perusahaan seperti pemberian informasi rahasia mengenai perusahaan atau permintaan data – data yang berkenaan dengan proses audit. Selain itu auditor eksternal juga menjalin hubungan profesional dengan dewan komisaris. Dari dewan komisaris tersebut membentuk komite audit yang berperan menghubungkan antara auditor dan manajemen perusahaan. Hubungan profesional selanjutnya adalah dengan auditor internal, karena dalam prosesnya, audit eksternal dibantu oleh audit internal. Tidak kalah pentingnya adalah hubungan profesional auditor eksternal dengan pemegang saham. Karena hasil audit dari auditor eksternal akan sangat bermanfaat bagi

pemegang saham untuk kepentingan investor dan sebagai alat evaluasi manajemen perusahaan.

Mulyadi (2002) berpendapat bahwa auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Auditor internal di sini tidak harus memiliki sertifikasi khusus seperti pada auditor eksternal, bahkan tidak harus memiliki latar belakang pendidikan khusus. Tetapi auditor internal harus mematuhi dan menerapkan Standar Profesi Audit Internal (SPAI) yang telah ditetapkan oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal pada tanggal 12 Mei 2004. Sehingga dalam pelaksanaannya tetap memiliki aturan yang tetap.

Tipe auditor yang terakhir adalah auditor pemerintah. Pada dasarnya dalam auditor pemerintah pun juga dibagi menjadi auditor internal dan auditor eksternal. Auditor pemerintah yang dibagi dalam internal dan eksternal telah memiliki badan sendiri, bukan berasal dari kantor akuntan publik atau auditor internal yang bersertifikasi. Dalam bukunya, Mulyadi (2002) menjelaskan bahwa auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit – unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Di Indonesia

sendiri, auditor pemerintah dibedakan menjadi 2 bagian yaitu auditor eksternal pemerintah dan auditor internal pemerintah. Auditor eksternal pemerintah dipegang oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan audit internal pemerintah atau biasa disebut sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dipegang oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, inspektorat provinsi, dan inspektorat kabupaten atau kota.

Penelitian ini berfokus pada audit pemerintah yaitu pada BPK dan BPKP. Seperti yang telah disebutkan di atas kedua badan ini memiliki peran penting bagi akuntabilitas pemerintah. Kedua badan ini juga langsung bertanggung jawab ke pemerintah pusat. BPK dan BPKP sering menjadi sorotan masyarakat karena dengan hasil kerja kedua badan itu akan nampak pula bagaimana akuntabilitas dari pemerintah pusat.

BPK memiliki beberapa dasar hukum, seperti Undang Undang Dasar 1945 Pasal 23E yang berbunyi (1) untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri. (2) Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya. (3) Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan undang – undang. BPK merupakan satu – satunya lembaga pemeriksa eksternal keuangan negara yang tidak berada pada internal pemerintahan. BPK dikatakan sebagai

lembaga yang independen dan profesional seperti disebutkan dalam Undang Undang No.15 / 2006.

Pada Undang Undang No.15/2006 merupakan salah satu dasar hukum BPK RI sebagai pengganti Undang Undang No.5/1973 tentang “Badan Pemeriksa Keuangan”. Dalam undang – undang tersebut dijelaskan mengenai kedudukan BPK yang merupakan satu lembaga negara bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Serta dijelaskan pula mengenai tugas dan wewenang BPK RI.

Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara juga tercantum dalam Undang Undang No.15/2004. Pada undang – undang tersebut dijelaskan lebih secara teknis pelaksanaan tugas dan wewenang BPK. Dalam undang – undang tersebut diatur mengenai lingkup pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan, hasil dan tindak lanjut pemeriksaan serta ketentuan – ketentuan ketika pemeriksaan. Sehingga pemeriksaan pengelolaan negara terhadap keuangan negara dapat dipertanggungjawabkan kepada pemangku kepentingan dengan baik. Karena dalam pengelolaan keuangan negara juga memiliki aturan yang pasti dan telah diatur oleh undang – undang.

Undang Undang No.17/2003 juga menjadi dasar hukum bagi BPK RI, pada undang – undang tersebut mengatur mengenai keuangan negara. Di dalamnya dijelaskan mengenai kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara yang berkaitan erat juga dengan penyusunan, penetapan, pelaksanaan hingga pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD. Sehingga dapat dipastikan arus keuangan negara apakah sudah sesuai dengan ketentuan yang ada. Oleh

karena itu, diatur pula mengenai hubungan keuangan antara pemerintah pusat dengan pemangku kepentingan (*stakeholder*), seperti bank sentral, lembaga asing, perusahaan negara/daerah, swasta dan lain – lain.

Dalam pengelolaan keuangan negara agar pelaksanaannya sesuai dengan undang – undang yang ada, terdapat sistem perbendaharaan negara oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Perbendaharaan negara diatur dalam Undang Undang No.1/2004, yang juga menjadi dasar hukum pelaksanaan kinerja BPK RI. Perbendaharaan negara adalah pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD.

Dengan adanya dasar hukum yang kuat yang dimiliki oleh BPK maka akan menunjang BPK dalam menjalankan tugas dan wewenang serta perannya. Peran BPK sebagai eksternal auditor bagi pemerintah dan bertanggung jawab dengan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Dalam menjalankan perannya sebagai eksternal auditor, BPK dibantu oleh BPKP yang berperan sebagai auditor internal bagi pemerintah.

BPKP sebagai auditor internal pada pemerintah pusat juga memiliki tanggung jawab besar yaitu menciptakan proses tata kelola pemerintahan yang baik dan bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) serta penerapan sistem pengendalian manajemen. Dalam pelaksanaannya, BPKP memiliki dasar hukum yaitu pasal 52, 53, dan 54 Keputusan Presiden Republik Indonesia No.103/2001 mengatur tentang “Kedudukan, tugas, fungsi, kewenangan, susunan organisasi, dan tata kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen”. BPKP mempunyai tugas

melaksanakan tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Peran BPKP sebagai audit internal pemerintah pusat bertanggung jawab terhadap sistem pengendalian internal pemerintah. BPKP memiliki dasar hukum yaitu pada Peraturan Pemerintah No.60/2008 tanggal 28 Agustus 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Dalam peraturan tersebut dijelaskan mengenai lingkup pengawasan BPKP dan aparat pengawasan intern yang lain. Selain itu, dijelaskan pula mengenai pertanggungjawaban BPKP adalah langsung kepada presiden. Kemudian peraturan tersebut menjelaskan mengenai unsur sistem pengendalian intern dalam peraturan pemerintah yang meliputi lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan.

Mengingat pentingnya peran BPK dan BPKP dalam kelangsungan pemerintah Indonesia ini, maka dilakukan penelitian terhadap kualitas auditor yang ada di dalamnya. Kualitas auditor berkaitan pula dengan investasi kepada sumber daya manusia yang ada di dalamnya atau bisa disebut *human capital*. Jika terdapat proses *human capital* yang baik pada BPK dan BPKP, maka hasil kinerja juga akan baik dan berpengaruh bagi akuntabilitas pemerintah Indonesia. *Human capital* adalah jantung dari BPK dan BPKP yang menawarkan produk jasa kepada *shareholder* dan *stakeholder*. Oleh karena itu, penelitian mengenai hal itu dilakukan, berjudul Hubungan antara Kualitas Auditor dan *Human Capital* di

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) ( studi kasus di Jawa Tengah dan DIY).

## **1.2 Rumusan Masalah**

BPK dan BPKP merupakan badan yang penting bagi terwujudnya akuntabilitas pemerintahan. Maka, seluruh komponen penunjang yang ada pada BPKP dan BPK dipastikan memiliki kompetensi yang sesuai agar hasil kepada pemerintah pusat dapat dipertanggungjawabkan kualitasnya. BPK dan BPKP memiliki produk utama jasa yang digunakan untuk menjalankan tugas dari pemerintah. Sehingga peran sumber daya manusia yang ada di dalamnya sangat berpengaruh bagi hasil yang akan dipertanggung jawabkan ke pemerintah pusat. Sumber daya manusia yang ada di dalamnya harus mampu untuk memenuhi tanggung jawab yang telah diberikan pemerintah pusat. BPK dan BPKP diharapkan mengembangkan dan memaksimalkan sumber daya manusia yang ada.

Oleh karena itu, penting bagi BPK dan BPKP untuk melakukan pengembangan pada sumber daya manusia, agar kompetensi yang dimiliki terus meningkat dan muncul inovasi – inovasi di dalamnya. Hal itu juga akan mempengaruhi kualitas secara personal sumber daya manusia dan kualitas laporan yang akan dihasilkan oleh BPK dan BPKP. Pada penelitian ini dirumuskan masalah sebagai berikut

1. Seberapa besar pengaruh tingkat pendidikan formal terhadap kualitas auditor pada BPK dan BPKP?

2. Seberapa besar pengaruh pengalaman kerja terhadap kualitas auditor?
3. Seberapa berpengaruh tingkat kualifikasi profesi terhadap kualitas auditor?
4. Seberapa besar pengaruh *continuing professional development* terhadap kualitas auditor?
5. Seberapa besar pengaruh tingkat pendidikan formal, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi dan *continuing professional development* secara bersama – sama terhadap kualitas auditor?

### **1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh dari investasi terhadap *human capital* terhadap kualitas auditor. Seperti yang telah dijelaskan, *human capital* merupakan modal utama dalam sebuah perusahaan jasa. Selain itu, tujuan lain dari penelitian ini adalah untuk mengetahui perbedaan mengenai kualitas hubungan antara *human capital* dan kualitas auditor di BPK dan BPKP, yang merupakan badan auditor pemerintah yang utama.

Manfaat dari penelitian ini adalah

1. Memberikan pemahaman mengenai kualitas auditor yang dikaitkan dengan *human capital*
2. Memberikan pemahaman mengenai kualitas audit yang terdapat pada BPK dan BPKP



3. Menjadikan bahan evaluasi untuk perkembangan *human capital* pada BPK dan BPKP
4. Dapat meningkatkan kineja BPK dalam melakukan pemeriksaan terhadap pemerintah
5. Dapat meningkatkan kineja BPKP dalam melakukan pengawasan terhadap pemerintah

#### **1.4 Sistematika Penulisan**

Sistematika penulisan yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

##### **BAB I : PENDAHULUAN**

Pada bab ini akan dijelaskan mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah tujuan dan kegunaan penelitian serta sistematika penulisan.

##### **BAB II : TINJAUAN PUSTAKA**

Bab ini menjelaskan mengenai teori - teori yang menjadi dasar penelitian ini. dari teori tersebut akan digunakan untuk menganalisis penelitian ini. Bab ini terdiri dari landasan teori, penelitian terdahulu, kerangka pemikiran, dan hipotesis penelitian.

##### **BAB III : METODE PENELITIAN**

Bab ini berisi variabel penelitian dan definisi operasional, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan metode analisis.

#### **BAB IV : HASIL DAN PEMBAHASAN**

Bab ini memuat mengenai isi dan hasil analisis penelitian.

Bab ini terdiri dari deskripsi objek penelitian, analisis data, dan pembahasan. maka, akan diperoleh hasil dari pengujian hipotesis pada bab ini.

#### **BAB V : PENUTUP**

Bab ini merupakan akhir dari penelitian ini yang berisi kesimpulan hasil penelitian, keterbatasan penelitian dan saran bagi penelitian berikutnya.

## **BAB II**

### **TELAAH PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 *Human Capital***

Pada tiap perusahaan atau badan pasti terdapat divisi atau bagian atau departemen yang bertanggung jawab dengan sumber daya manusia. Karena manusia adalah penggerak utama dari suatu perusahaan atau badan. Keberlangsungan suatu badan sangat dipengaruhi oleh sumber daya manusia yang ada di dalamnya. Maka, sampai saat ini divisi atau bagian atau departemen mengenai sumber daya manusia mengalami perkembangan yang dipengaruhi perkembangan kondisi yang terjadi juga.

Sebelum tahun 1970-an, hampir semua perusahaan menggunakan sistem personalia dalam pengolahan sumber daya manusia. Saat itu banyak disebut mengenai divisi atau bagian atau departemen personalia. Ketika sistem ini diterapkan, manajemen personalia ini lebih berfokus pada sumber daya manusia sebagai biaya. Henry (2006), menyatakan bahwa manajemen personalia lebih diarahkan pada para karyawan organisasi; merekrut dan melatih mereka, menjustifikasi apa yang dilakukan manajemen, dan mencoba mengubah setiap tindakan manajemen yang kemungkinan akan menyulut tanggapan negatif dari kalangan karyawan. Manajemen personalia lebih berfokus pada sengketa permasalahan yang terjadi pada perusahaan, yang seharusnya bisa dicari permasalahan oleh tiap divisi atau bagian dari perusahaan.

Pada manajemen personalia, sumber daya manusia masih dilihat sebagai bagian dari beban perusahaan, karena salah satu bagian dari biaya yang harus ditanggung perusahaan tersebut. Oleh karena itu, karakteristik yang terbentuk dari manajemen personalia adalah reaktif, advokasi pegawai, unit kerja, fokus pada isu operasional, isu kualitatif, stabilitas, solusi taktis, integritas fungsi, orang sebagai beban atau biaya (Suharsaputra, 2007). Ruang lingkup kerja manajemen personalia juga masih sempit. Semakin berkembangnya teknologi dan informasi, maka manajemen personalia tidak lagi relevan diterapkan pada untuk saat ini.

Kemudian pada tahun 1970-an manajemen personalia mulai bergeser menjadi manajemen sumber daya manusia atau *human resource management*. Hal ini disesuaikan dengan perkembangan informasi dan teknologi serta pemikiran dari manusia itu sendiri. Menurut Henry (2006), *human resource management* diterima secara luas pada tahun 1989 pada saat Perhimpunan Amerika untuk Administrasi Personalia (*American Society for Personnel Administration, ASPA*) mengganti namanya menjadi Perhimpunan untuk Manajemen Sumber Daya Manusia (*Society for Human Resource Manajemen, SHRM*). Hal besar yang dirubah dari pergeseran manajemen personalia ke *human resource management* adalah peran yang awalnya sebagai biaya atau beban, namun telah bergeser menjadi aset (*asset*).

Jika *human resource management* lebih berfokus pada manusia adalah aset bukan biaya, maka akan lebih diperhatikan mengenai kualitas dari sumber daya manusia. Karena hal itu akan berpengaruh pada hasil dari pencapaian tujuan

perusahaan atau badan. Seperti yang diungkapkan oleh Walton dalam Armstrong (1999)

*The new human resource management model is composed of policies that promote mutuality – mutual goals, mutual finance, mutual respect, mutual rewards, mutual responsibility. The theory is that policies of mutuality will elicit commitment which in turn will yield both better economic performance and greater human development.*

Mutualitas atau hubungan saling menguntungkan pada pengertian manajemen sumber daya manusia, yaitu kumpulan kebijakan yang mengutamakan asas saling menguntungkan dalam tujuan, keuangan, kehormatan, penghargaan, dan tanggung jawab. Dengan adanya hubungan seperti itu, maka akan muncul komitmen pada sumber daya manusia yang akan menghasilkan kinerja ekonomi yang baik pada perusahaan serta perkembangan pesat pada manusia di dalamnya. Sehingga ketika perusahaan atau badan berfokus pada peningkatan kualitas sumber daya manusia akan berbanding searah dengan peningkatan hasil capaian perusahaan atau badan tersebut.

Kini, muncul istilah *human capital* sebagai perkembangan dari manajemen sumber daya manusia. Pada dasarnya antara manajemen sumber daya manusia dan *human capital* tidak memiliki banyak perbedaan, *human capital* lebih difokuskan pada investasi dari nilai tambah sumber daya manusia. Dari nilai tambah tiap individu akan menciptakan inovasi bagi perusahaan atau badan. *Human Capital* merupakan kombinasi dari pengetahuan, ketrampilan, inovasi dan kemampuan seseorang untuk menjalankan tugasnya sehingga dapat menciptakan suatu nilai untuk mencapai tujuan (Ongkorahardjo 2008). Oleh karena itu, *human capital* jangan hanya dijadikan aset saja, melainkan produk yang perlu

pengembangan dari waktu ke waktu, agar output yang dihasilkan juga semakin berkembang. Pembentukan nilai tambah yang dikontribusikan oleh *human capital* dalam menjalankan tugas dan pekerjaannya akan memberikan penerimaan yang bertahan terus menerus di masa akan datang untuk suatu organisasi (Malhotra dan Bontis dalam Ongkorahardjo, 2008).

Definisi mengenai *human capital* tersebut didukung juga oleh pendapat Mayo (2000) bahwa komponen *human capital* terdiri atas kapabilitas individual, motivasi individual, budaya organisasi, efektivitas kerja kelompok dan *leadership*. Kapabilitas individual terbagi menjadi lima kriteria yaitu kemampuan yang dimiliki seseorang, kemampuan profesional, pengalaman, jaringan dan koneksi luas, dan nilai dan sikap seseorang. Sedangkan motivasi individual meliputi aspirasi, ambisi yang nantinya akan menentukan motivasi dan produktivitas seseorang. Kemudian budaya organisasi merupakan nilai yang dimiliki sebuah organisasi yang menggambarkan karakteristik, situasi dan kondisi dari organisasi tersebut. Menurut Mayo (2000), budaya organisasi adalah faktor yang sangat penting menciptakan *human capital*. Komponen keempat adalah efektivitas kerja kelompok terlihat dari kemampuan saling mendukung, hubungan saling menguntungkan, dan pembagian dalam pencapaian tujuan dan nilai yang diinginkan bersama. Dari kelima komponen *human capital* tersebut, jelas bahwa pentingnya peran *human capital* dalam sebuah organisasi atau perusahaan. Maka, organisasi atau perusahaan wajib untuk memperhatikan perkembangan *human capital* agar dapat berkualitas tinggi.

Perusahaan tidak cukup memiliki *human capital* yang berkualitas tinggi tetapi juga bagaimana perusahaan itu menjadikan *human capital* yang ada di dalamnya juga memiliki peningkatan kualitas yang tinggi. Pengelolaan yang baik untuk *human capital* menjadi tanggung jawab bagian *human capital*. Untuk mewujudkan pengelolaan yang baik, maka divisi *human capital* harus paham betul mengenai bisnis organisasi dari perusahaan. Divisi *human capital* harus paham betul filosofi dan tujuan baik jangka pendek maupun jangka panjang dari perusahaan tersebut.

### **2.1.2 Kualitas Auditor**

Kini, audit memiliki peran penting tidak hanya di dunia bisnis atau usaha saja, tetapi juga pada pemerintahan dan juga masyarakat. Hasil audit akan mempengaruhi keputusan yang diambil oleh suatu pihak. Definisi audit oleh *American Accounting Association Committee* dalam *Basic Auditing Concepts* yaitu, audit sebagai suatu proses sistematis yang secara objektif memperoleh dan mengevaluasi bukti yang terkait dengan pernyataan mengenai tindakan atau kejadian ekonomi untuk menilai tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak – pihak yang berkepentingan (Guy, 2002).

Dari definisi tersebut, dapat dinyatakan bahwa audit tidak hanya proses evaluasi atau *review* terhadap laporan keuangan yang ada, melainkan juga mengenai pengkomunikasian yang tepat terhadap pihak – pihak yang berkepentingan. Hal itu menjadi dasar pengukuran kualitas auditor. De Angelo

(1981) yang telah meneliti mengenai “*Audit Size dan Audit Quality*” dalam Cheng et al. (2009) mendefinisikan

- “*auditor quality as the joint probability for an auditor to :*
1. *discover a breach in the client’s accounting system and*
  2. *report the breach.*”

Kualitas auditor sebagai kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien dan melaporkan pelanggaran tersebut. Kedua hal tersebut merupakan mutlak dan tidak dapat dipisahkan dari pengertian kualitas auditor. *AAA Financial Accounting Standard Committee, 2000* dalam Frianty (2005) menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi.

Kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien berkaitan erat dengan kompetensi atau keahlian dari auditor. De Angelo (1981) dalam Frianty (2005) membagi keahlian menjadi 2 bagian yaitu pengetahuan dan pengalaman. Pengetahuan dapat diukur dari tingkat pendidikan seseorang, baik yang formal maupun non formal. Pendidikan formal merupakan pendidikan yang ditempuh sesuai jenjang pendidikan yang diwajibkan. Pendidikan formal yang dimaksud seperti pendidikan mulai dari sekolah dasar hingga perguruan tinggi. Sedangkan pendidikan non formal adalah pendidikan yang biasanya memiliki jangka pendek, seperti kursus atau pelatihan.

Di samping pengetahuan, pengalaman juga mempengaruhi keahlian seseorang. Pengetahuan berperan penting dalam menambah ilmu atau teori kepada seseorang, sedangkan pengalaman lebih kepada praktek dalam mengimplementasi teori yang ada. Terkadang pengetahuan saja tidak cukup untuk mencapai kualitas



tinggi, harus ditambah dengan pengalaman yang cukup pula. Loehner dalam Elfarini (2007) menyatakan mengenai pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang – ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan. Pengetahuan dan pengalaman merupakan komponen dari kompetensi yang berkaitan dengan kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien. Sedangkan pelaporan dalam pelanggaran berkaitan dengan independensi auditor.

Dalam mengembangkan dan mempertahankan kualitas auditor merupakan persoalan yang berkelanjutan pada profesi akuntan publik. Seperti terlihat bahwa banyak penelitian yang mempelajari mengenai faktor yang mempengaruhi kualitas auditor. Kualitas auditor seringkali dihubungkan oleh banyak hal berdasarkan penelitian – penelitian terdahulu. Hal itu terjadi karena kualitas auditor sulit diukur secara pasti.

Penelitian mengenai kualitas auditor yang cukup dikenal adalah penelitian De Angelo (1981) mengenai “*Auditor Quality and Auditor Size*”. De Angelo (1981) dalam Rahmat (2009) “*the market-assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in client’s accounting system and report the breach*”. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa kualitas auditor ditentukan oleh kompetensi dan independensi. Auditor akan dikatakan kompeten atau ahli jika dapat menemukan pelanggaran dan auditor yang independen jika dapat melaporkan pelanggaran tersebut dengan baik. Rahmat (2009) menyebutkan frase “*market-assessed*” menunjukkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh

penilaian pasar. Maka, kualitas auditor diukur dari persepsi pengguna laporan keuangan tentang kualitas auditor atau disebut reputasi auditor”.

Ukuran auditor ditunjukkan dengan seberapa besar perusahaan akuntan tersebut. Untuk membedakan kantor jenis kantor akuntan biasanya dibagi menjadi Big 8/6/5/4 dan non Big 8/6/5/4. Hal itu juga berkaitan dengan penilaian pasar atau menggunakan reputasi auditor dalam menentukan ukuran auditor. Krishnan (2003), Clarkson and Simunic (1994) dalam Chuntao Li *et al.* (2005) menyatakan bahwa berdasarkan argumen teoritis dan bukti empiris dalam hubungan antara ukuran KAP dan kualitas audit, telah banyak penelitian yang menggunakan ukuran KAP untuk menggantikan kualitas audit. Dalam penggunaan langsung ukuran KAP mungkin terdapat keraguan dalam tiga hal. Yang pertama adalah, kebanyakan penelitian hubungan antara ukuran KAP dan kualitas auditor fokus pada pasar audit yang didominasi oleh sedikit dari auditor yang besar, seperti misalnya *Big 8/6/5/4*. Metode yang biasa digunakan dalam mendefinisikan ukuran KAP adalah dengan membagi itu menjadi KAP *Big 8/6/5/4* sebagai KAP yang besar dan KAP non *Big 8/6/5/4* sebagai KAP yang kecil. Krisnan and Schauer (2000); Niemi (2004) dalam Chuntao Li *et al.* (2005) menyatakan bahwa bagaimanapun hubungan antara ukuran KAP dan kualitas audit pada pasar yang kompetitif tetap tidak jelas karena fokus pada struktur pasar oligopoli.

Keterkaitan kualitas auditor tidak hanya dengan hal-hal yang telah disebutkan di atas, tetapi Duff (2009) merangkumnya menjadi lebih lengkap. Duff (2009) meneliti kembali penelitiannya pada tahun 2004 mengenai kualitas auditor. Duff (2004) mengembangkan mengenai kualitas auditor yang selanjutnya disebut

*Auditqual* (model kualitas auditor), sebagai inventaris multidimensi yang menaksir secara jelas komponen dari kualitas audit. *Auditqual* dikategorikan menjadi dua elemen yaitu kualitas teknis dan kualitas pelayanan. Kualitas teknis berkaitan dengan dua faktor yang diidentifikasi oleh De Angelo (1981) yaitu kompetensi dan independensi. Sedangkan kualitas pelayanan, yang merefleksikan perbedaan yang ada antara harapan klien dan persepsi dari kinerja aktual, memiliki lima dimensi.

Kualitas teknis yang terdiri dari kompetensi, independensi dan hubungan lebih dispesifikkan kembali. Kompetensi, yang berkaitan dengan persepsi auditor dalam mendeteksi kesalahan, terdiri dari reputasi, kapabilitas dan jaminan. Sedangkan independensi dikonseptualkan sebagai faktor unidimensional. Selanjutnya, hubungan terdiri dari dua dimensi yaitu keahlian dan pengalaman. Kualitas pelayanan memiliki tiga dimensi yaitu empati, kemampuan merespon dan jasa bukan audit

Duff (2009) meneliti kembali mengenai *Auditqual*, karena ingin menguji konsep validitas dari angka *Auditqual*. Selain itu juga Duff (2009) meneliti *Auditqual* melalui tiga grup pemangku kepentingan yaitu auditor, auditee, dan investor. Duff (2009) mengembangkan dengan menggunakan data administrasi 2002 – 2005.

Pada penelitian Duff (2009) yang berlawanan dengan intuisi yaitu ditemukan bahwa auditor dan auditee merasa kualitas pelayanan tidak terlalu penting dibanding investor. Hal ini cukup mengejutkan karena beberapa pelayanan dalam proses audit tidak begitu terlihat oleh investor. Yang kedua

adalah para responden menilai kualitas teknis menurun pada tahun 2005 dibanding 2002. Hal ini sangat berlawanan dengan komentator yang menspekulasi bahwa keruntuhan auditor Big Five yaitu Andersen, dan konsekuensi jatuhnya pasar audit adalah sebuah awal dari tingkat ketidaknyamanan investor dengan komersialisme dalam auditing (Pierce dalam Duff, 2009). Pada tahun 2002 tingkatan kualitas teknis sangat menjadi sorotan dengan gagalnya Enron atau Andersen dan merasa bahwa profesi akuntansi untuk keluar dari bayangan (Amernic and Craig dalam Duff, 2009). Maka, tiga tahun setelah Enron runtuh, pemangku kepentingan audit mengambil pandangan secara holistik mengenai hal - hal yang menyangkut audit perusahaan.

### **2.1.3 Auditor Pemerintah**

Mulyadi (2002) menyatakan bahwa auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit – unit organisasi atau entitas pemerintahan atau penanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Sumber pendapatan negara terbesar adalah dari pajak, yang merupakan wujud layanan kepada masyarakat. Pajak tersebut berasal dari pendapatan atau harta masyarakat, maka pemerintah wajib untuk mempertanggungjawabkan kepada masyarakat. Maka, dengan adanya audit pemerintahan dapat menyajikan akuntabilitas kepada masyarakat.

Dalam proses audit pemerintahan, digunakan sistem akuntansi pemerintah. Akuntansi pemerintah berbeda dengan akuntansi privat. Perbedaan yang mendasar

adalah bahwa audit pemerintah tidak berorientasi terhadap laba sedangkan audit privat berorientasi terhadap laba. Sehingga pencatatan maupun sistem pelaporan dibedakan. Suryanto (2009) menjelaskan perbedaan pada akuntansi pemerintah dan akuntansi privat dalam tabel 2.1 dibawah ini

**Tabel 2.1**  
**Perbedaan Akuntansi Pemerintahan dan Akuntansi Privat**

<b>Bagian</b>	<b>Akuntansi Pemerintahan</b>	<b>Akuntansi Privat</b>
Tujuan	Tidak terdapat perhitungan laba rugi, tetapi terdapat surplus atau defisit	Terdapat perhitungan laba rugi
	Tidak revaluasi aset	Dimungkinkan adanya revaluasi aset
	Tidak ada penyusutan aset tetap	Adanya penyusutan aset tetap
	Perbandingan anggaran terhadap realisasi dari pendapatan dan belanja	Perbandingan antara pendapatan dan beban
Pendapatan	Pendapatan tidak bersifat resolusing artinya tidak dapat diputar lagi untuk belanja tahun yang akan datang	Pendapatan tahun berjalan dpt disimpan untuk digunakan pada tahun yang akan datang
	Sebagian pendapatan diperoleh dari pemaksaan/compulsory (contoh pajak)	Pendapatan diperoleh dari pihak lain yg sukarela membeli brg/jasa
	Penerimaan pinjaman dijadikan pendapatan	Penerimaan pinjaman dijadikan kewajiban
Beban	Menggunakan istilah expenditure (belanja), dimana didalamnya termasuk <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Expense (beban/biaya)</li> <li>2. Pembayaran angsuran</li> <li>3. Pelunasan utang</li> <li>4. Pembelian aset tetap</li> </ol>	Menggunakan istilah expense (beban/biaya) dimana cakupannya lebih sempit daripada expenditure
Penggangan	Terdapat akuntansi anggaran (budgetory accounting)	Tidak terdapat akuntansi anggaran (budgetory accounting)
	Terdapat rekening-rekening anggaran	Tidak terdapat rekening-rekening anggaran

	Perbandingan antara anggaran dan realisasinya dilakukan secara intrakompatable (dalam pembukuan)	Perbandingan antara anggaran dan realisasinya dilakukan secara ekstrakompatable (diluar pembukuan)
Kepemilikan	Tidak terdapat tanda kepemilikan, yang bertindak sebagai pemegang kebijakan adalah rakyat selaku pemegang kedaulatan tertinggi	Terdapat tanda kepemilikan, diwujudkan dalam modal saham, pemegang saham mayoritas dapat bertindak selaku pemegang kebijakan perusahaan
Basis Akuntansi	Basis KAS untuk pengakuan pendapatan dan beban, basis AKRUAL untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas	Basis AKRUAL baik untuk pengakuan pendapatan, beban, aset, kewajiban dan ekuitas (modal)
Sistem Entry yang digunakan	Paralel antara single entry dan double entry Single entry untuk pencatatan pembukuan pada bendahara Double entry untuk pencatatan dengan komputerisasi pada Sistem Akuntansi Pemerintahan	Double Entry

Dengan adanya sistem akuntansi pemerintahan yang berbeda dengan sistem akuntansi privat, maka pemerintah memiliki badan sendiri yang berfungsi sebagai tim audit. Sama halnya dengan sektor privat, auditor pemerintah juga dibagi ke dalam dua kelompok yaitu auditor eksternal dan auditor internal. Auditor eksternal dipegang oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Sedangkan auditor internal dipegang oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten atau Kota. Tiap lingkup telah memiliki bagian auditor masing – masing.

Penelitian ini difokuskan kepada kedua auditor internal dan eksternal pemerintahan, yaitu BPK dan BPKP. Kedua badan tersebut bertanggungjawab terhadap pemerintah pusat, maka peran kedua badan tersebut cukup disoroti oleh masyarakat. Dalam hal ini BPK dan BPKP dalam pelaksanaan tugas tidak berjalan sendiri – sendiri. Seperti layaknya auditor eksternal dan internal, BPKP merupakan partner bagi BPK. BPKP melakukan proses audit terhadap pemerintah pusat, kemudian dari hasil tersebut diberikan presiden. Dan dari presiden akan diserahkan laporan audit tersebut ke BPK untuk diperiksa. Maka, hasil audit BPKP menjadi '*second opinion*' bagi BPK dalam melakukan proses audit. Peran BPK dan BPKP tidak hanya itu, berikut akan dijelaskan lebih dalam mengenai BPK dan BPKP.

#### **2.1.3.1 Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)**

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) telah ada sejak Indonesia merdeka, dengan ditandai oleh Pasal 23 ayat 5 UUD Tahun 1945 yang menetapkan bahwa untuk memeriksa tanggung jawab tentang Keuangan Negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-Undang. Hasil pemeriksaan itu disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Selain dengan adanya UUD 1945 telah dikeluarkan Surat Penetapan Pemerintah No.11/OEM tanggal 28 Desember 1946 mengenai pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan. Pada tanggal 1 Januari 1947 kedudukan BPK untuk sementara berada di kota Magelang. Dengan terdapat dasar hukum BPK RI saat itu, BPK telah

dapat menjalankan tugasnya, tetapi masih berpedoman pada peraturan perundang – undangan Badan Pemeriksa Keuangan Hindia Belanda.

Perubahan bentuk negara Indonesia yaitu Negara Kesatuan Republik Indonesia Serikat pada tahun 1949 juga mulai dibentuk Dewan Pengawas Keuangan yang memiliki peran seperti BPK. Kemudian dengan terbentuknya kembali Negara Kesatuan Republik Indonesia pada tanggal 17 Agustus 1950, maka Dewan Pengawas Keuangan RIS digabung dengan Badan Pemeriksa Keuangan berdasarkan UUDS 1950. Tetapi dengan adanya Dekrit Presiden RI yang menyatakan berlakunya kembali UUD Tahun 1945, maka Dewan Pengawas Keuangan berdasarkan UUDS 1950 kembali menjadi Badan pemeriksa Keuangan berdasarkan pasal 23 ayat 5 UUD 1945.

Dalam pelaksanaannya BPK memiliki dasar hukum yang melandasi yaitu Undang Undang Dasar 1945 pasal 23 (E), (F), dan (G), Undang Undang No.15/2006 tentang “Badan Pemeriksa Keuangan”, Undang Undang No.15/2004 tentang “Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara”, Undang Undang No.1/2004 tentang “Perbendaharaan Negara”, Undang Undang No.17/2003 tentang “Keuangan Negara”.

Berdasarkan undang undang dan peraturan yang berlaku menjadi landasan BPK dalam menetapkan visi. BPK memiliki visi yaitu menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas, mandiri, dan profesional serta berperan aktif dalam mewujudkan tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan. Maka, BPK memiliki tanggung jawab besar kepada pemilik kepentingan yang terdiri dari lembaga perwakilan (DPR, DPD, DPRD),

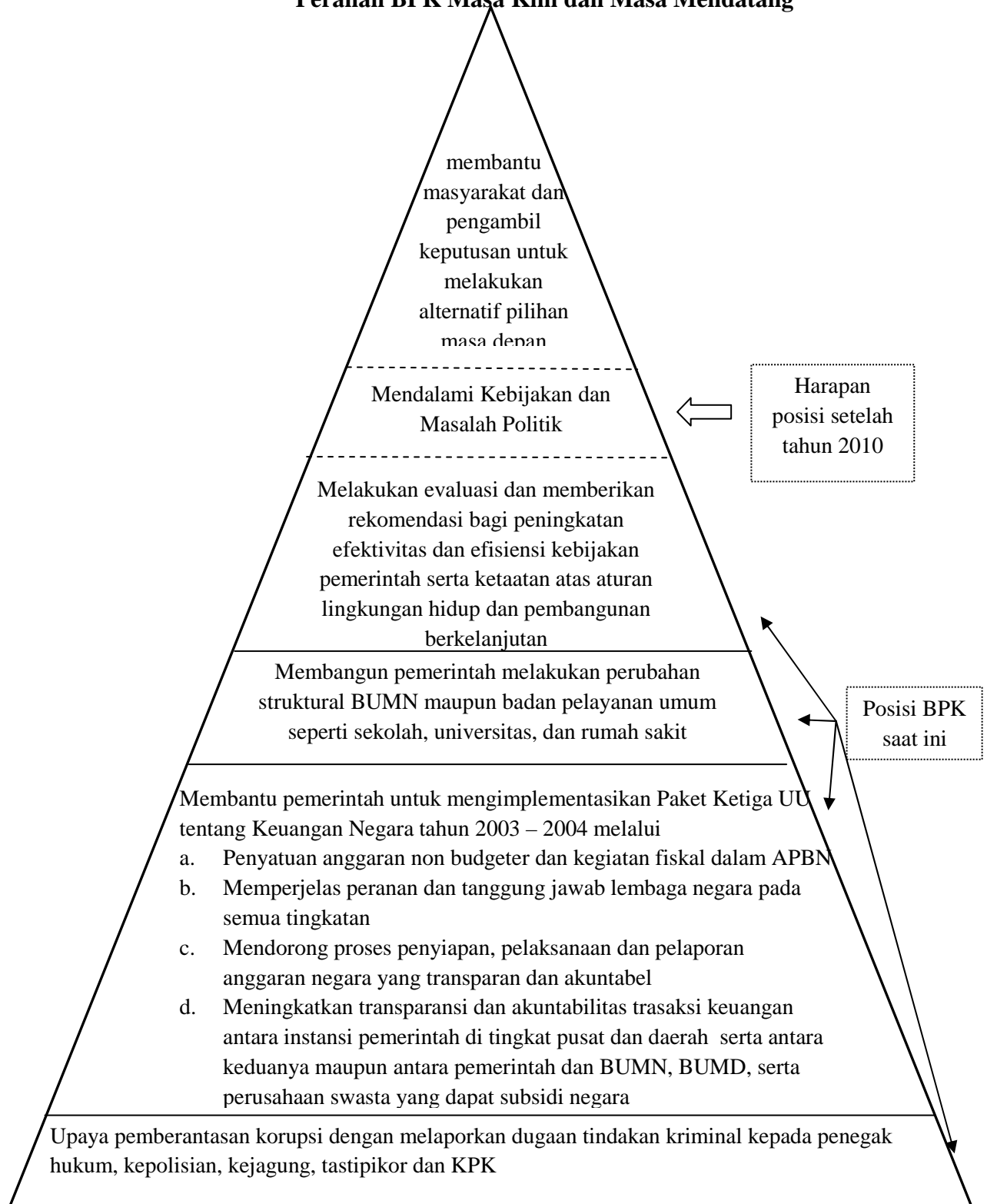


pemerintah (instansi pemerintah yang diperiksa dan instansi penegak hukum), lembaga lain yang dibentuk berdasarkan undang undang, warga negara indonesia, dan lembaga – lembaga internasional.

Seluruh pelaksanaan pada BPK memiliki tujuan akhir yaitu mencapai visi BPK. Dalam mencapai visi BPK, BPK memiliki *milestone* atau batu pijakan yang mengarah pencapaian visi tersebut. Maka, BPK menyusun tujuan strategi sebagai tujuan jangka panjang untuk mencapai visi BPK. Tujuan strategis BPK adalah sebagai berikut

1. Mewujudkan BPK sebagai lembaga pemeriksa keuangan negara yang independen dan profesional
2. Memenuhi semua kebutuhan dan harapan pemilik kepentingan
3. Mewujudkan BPK sebagai pusat regulator di bidang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara
4. Mendorong terwujudnya tata kelola yang baik atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara

Dari keempat tujuan strategis yang dimiliki BPK, mewakili keseluruhan aspek dari apa yang menjadi keberhasilan BPK. Tujuan strategis harus didukung dari keseluruhan komponen yang terdapat pada BPK. Dengan adanya tujuan strategis sebagai wujud capaian visi BPK, maka BPK menjalankan peranan penting baik untuk internal BPK ataupun untuk pemilik kepentingan (stakeholder). BPK memiliki peran tidak hanya untuk saat ini tetapi juga untuk masa mendatang . Gambar 2.1 berikut menjelaskan mengenai peranan BPK baik masa kini maupun masa mendatang.

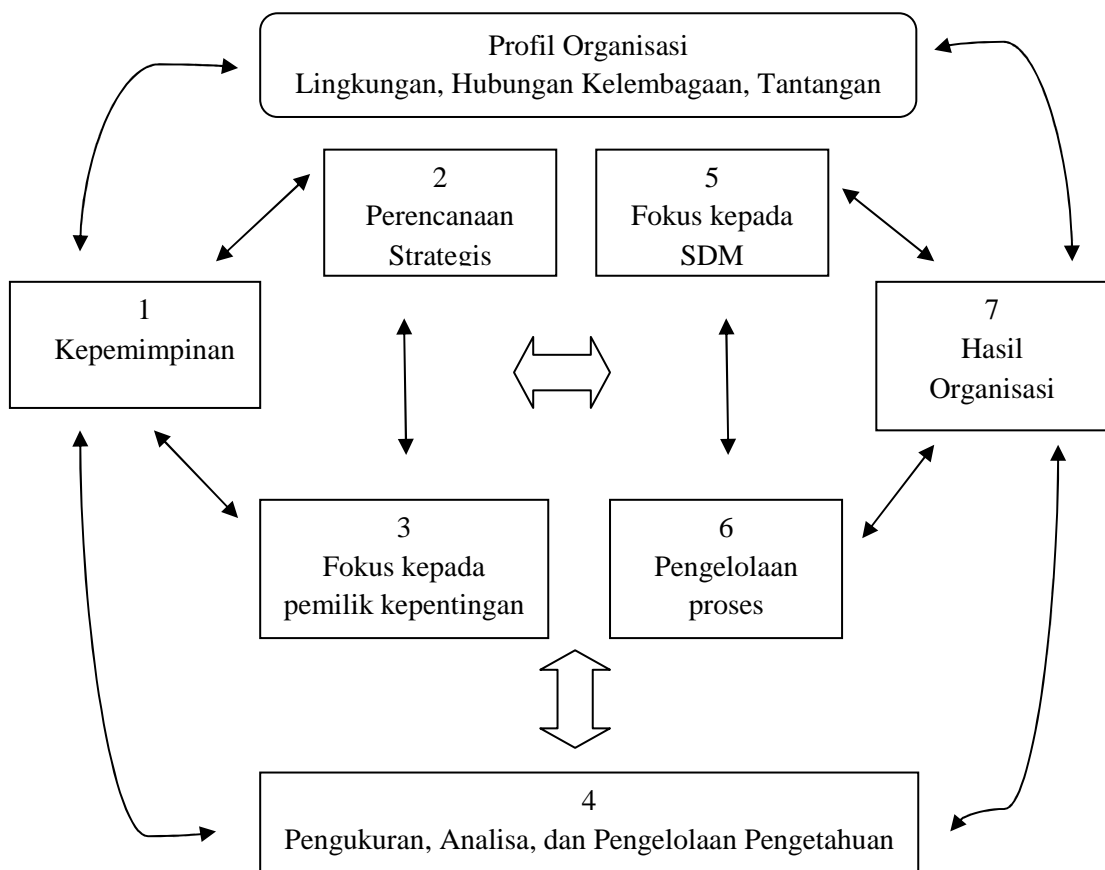
**Gambar 2.1****Peranan BPK Masa Kini dan Masa Mendatang**

Sumber : Program Reformasi Birokrasi BPK RI, 2009

BPK menjalankan perannya untuk mencapai tujuan strategis BPK dan pada akhirnya mencapai visi BPK. Oleh karena itu, BPK menyusun strategi yang tepat untuk mewujudkan visi BPK. BPK telah menyusun kerangka sasaran strategi dalam pencapaian tujuan strategis BPK. Berikut adalah pola sasaran strategis yang akan dilaksanakan oleh BPK.

**Gambar 2.2**

**Kerangka Sasaran Strategis BPK**



Sumber : Rencana Strategis BPK 2006 – 2010

Keterangan mengenai gambar 2.2 di atas, tiap bagian dari gambar itu saling berhubungan dilihat dari tanda panah yang tidak mengarah ke satu arah saja, tetapi bolak – balik atau dua arah. Dalam gambar terdapat angka 1, yaitu

kepemimpinan, sasaran strategis yang dilaksanakan di sini adalah dengan penyusunan visi organisasi yang jelas dan tepat. Selain itu yang ditekankan pada tahap pertama ini adalah mengenai penciptaan lingkungan dan budaya yang ada pada BPK. Lingkungan dan budaya yang tercipta harus independen, kondusif, transparan yang mendukung BPK dalam pencapaian visi.

Yang kedua adalah perencanaan strategis, pada bagian ini menekankan pada perencanaan jangka panjang dengan mengoptimalkan sumber daya BPK, serta melakukan *controlling* sasaran dan rencana aksi yang telah ditetapkan. Selanjutnya yang ketiga adalah fokus kepada pemilik kepentingan, pada sasaran ini ditekankan mengenai sikap dan pelayanan yang baik terhadap *stakeholder* BPK yaitu pemilik kepentingan tadi. BPK mengutamakan kepuasan dari pemilik kepentingan. Seperti yang sebelumnya telah dijelaskan pemilik kepentingan terdiri dari dari lembaga perwakilan (DPR, DPD, DPRD), pemerintah (instansi pemerintah yang diperiksa dan instansi penegak hukum), lembaga lain yang dibentuk berdasarkan Undang – Undang, warga negara indonesia, dan lembaga – lembaga internasional.

Sasaran strategis yang keempat adalah pengukuran, analisis, dan pengelolaan pengetahuan. Pada sasaran ini, lebih ditekankan pada arus informasi mulai dari sumber, teknologi, pengumpulan, serta pemrosesan. Informasi merupakan bahan utama dalam penciptaan hasil yang diinginkan. Pada sasaran ini tak hanya mengenai informasi, tetapi juga sistem kinerja yang digunakan seperti pemilihan dan pemanfaatan indikator kerja, penilaian kinerja serta praktek –

praktek yang dilakukan untuk meningkatkan kualitas dari sumber daya dan hasil dari BPK.

Sasaran strategis yang kelima adalah fokus kepada SDM. Produk utama BPK adalah jasa, maka sumber daya manusia merupakan kunci utama dalam peningkatan kualitas dari BPK itu sendiri. Maka, di sasaran strategis ini, BPK melakukan penyatuan visi antara visi karyawan dan BPK, karena itu adalah awal dari motivasi para karyawan untuk memberikan yang terbaik dalam kinerjanya. Pada sasaran ini dijelaskan proses yang berkaitan dengan manajemen sumber daya manusia.

Sasaran yang keenam adalah pengelolaan proses yaitu menekankan pada manajemen pengelolaan pada tiap proses sasaran apakah telah sesuai dengan hasil yang diinginkan. Hal yang dilakukan pada sasaran ini seperti misalnya penyesuaian aturan dan undang – undang dengan visi dan misi BPK, membangun kerja sama dengan eksternal (DPR, KPK, Kejaksaan, dan POLRI), serta penetapan – penetapan aturan BPK. Yang terakhir adalah hasil organisasi, yaitu sasaran yang sebelumnya dibentuk bertujuan untuk mencapai hasil organisasi sesuai visi yang telah ditetapkan. Dan sasaran – sasaran yang sebelumnya harus bersinergi untuk memperoleh hasil organisasi yang maksimal.

Kerangka sasaran strategis terdapat dalam rencana strategis 2006 – 2010. Rencana strategis seperti dijelaskan di atas merupakan dasar pelaksanaan program Reformasi BPK. Reformasi BPK bersinergi dengan Reformasi Birokrasi Pemerintah. Tujuan dari Reformasi Birokrasi Pemerintah adalah untuk membangun / membentuk profil dan perilaku aparatur negara yang memiliki

integritas tinggi, produktivitas tinggi, dan bertanggung jawab serta kemampuan memberikan pelayanan yang prima sebagai abdi negara dan abdi masyarakat. Reformasi Birokrasi pemerintah diikuti dengan Reformasi Birokrasi pada BPK. Tujuan Reformasi Birokrasi pada BPK adalah sebagai berikut

1. memberikan panduan tentang tahapan, program dan aktivitas Reformasi Birokrasi di BPK
2. menjadi bahan untuk evaluasi pelaksanaan/capaian Reformasi Birokrasi di BPK
3. sumber informasi membangun kepercayaan publik tentang komitmen BPK melaksanakan program Reformasi Birokrasi

Untuk mewujudkan tujuan tersebut, maka BPK memiliki beberapa program yang terbagi dalam empat bidang yaitu kelembagaan, proses bisnis, sumber daya manusia, sarana dan prasarana. Tiap bidang memiliki sistem dan capaian yang berbeda. Sumber daya manusia merupakan salah satu fokus dari Reformasi Birokrasi yang terjadi di BPK. Pengelolaan Sumber Daya Manusia (SDM) yang terdapat di BPK menggunakan pendekatan sistem SDM terpadu. BPK sangat “*concern*” dengan sistem rekrutmen dan remunerasi pada pengelolaan SDM.

Sesuai dengan yang tercantum dalam Reformasi Birokrasi BPK RI, pencapaian dalam pengelolaan SDM meliputi :

1. Analisis jabatan  
adalah untuk melakukan revisi dan evaluasi terhadap uraian tugas sebagai akibat dari perubahan struktur organisasi yang selanjutnya digunakan

sebagai dasar dalam pengambilan keputusan di bidang SDM seperti perekrutan, penempatan, dan pengembangan

2. Standar kompetensi

BPK telah menyusun standar kompetensi, jabatan dalam semua keluarga jabatan mempunyai standar kompetensi dan diklasifikasikan menjadi kompetensi perilaku dan teknis.

3. Rekrutmen pegawai

Rekrutmen yang dilaksanakan di BPK yaitu

- a. rekrutmen berdasarkan formasi kebutuhan pegawai dengan mempertimbangkan beban kerja
- b. proses seleksi berbasis kompetensi dengan menggunakan alat tes yang valid
- c. proses seleksi dilaksanakan bekerjasama dengan pihak ketiga dalam rangka transparansi dan akuntabilitas
- d. melibatkan *user* (pengguna) dalam hal ini Pejabat Struktural sebagai interviewer untuk menggali kecocokan kandidat atas budaya beban kerja di lingkungan BPK

4. Evaluasi jabatan

Alat untuk mengevaluasi kinerja yang digunakan sebagai penyusunan struktur remunerasi, BPK menggunakan *Point-Factor System*. *Point-Factor System* terdiri dari faktor – faktor penilaian sehingga menghasilkan bobot jabatan untuk penyusunan peringkat jabatan (*job grade*).

## 5. Remunerasi

adalah salah satu elemen dasar dalam manajemen SDM berbasis kompetensi yang harus mencerminkan azas keadilan dengan menggunakan pendekatan yang lebih rasional sehingga di samping lebih akan meningkatkan kesejahteraan pegawai juga mendorong peningkatan kinerja pegawai. Sistem remunerasi disusun berdasarkan *job grade* yang ada di BPK dan kemudian dikaitkan dengan manajemen kinerja individu.

Sistem Remunerasi dikembangkan BPK dengan menggunakan Pendekatan peringkat jabatan (*job grade*) yang mengacu hasil evaluasi jabatan yang telah dilakukan oleh konsultan *Human Resource Management Plan*.

## 6. Manajemen karir

menggunakan pendekatan keluarga jabatan yang sesuai dengan fungsi – fungsi dalam organisasi yang dikelompokkan dalam :

- a. Kelompok Keluarga Pemimpin Satuan Kerja
- b. Kelompok Keluarga Pemimpin Utama
- c. Kelompok Keluarga Pemimpin Penunjang
- d. Kelompok Keluarga Pemimpin Pendukung

## 7. *Assessment center*

merupakan bagian dari Sistem Manajemen SDM terpadu BPK yang akan mendukung pola promosi, mutasi, dan pengembangan pegawai. *Assessment center* masih dalam proses penyusunan, diharapkan 2009 selesai dan 2010 sudah dapat diimplementasikan.



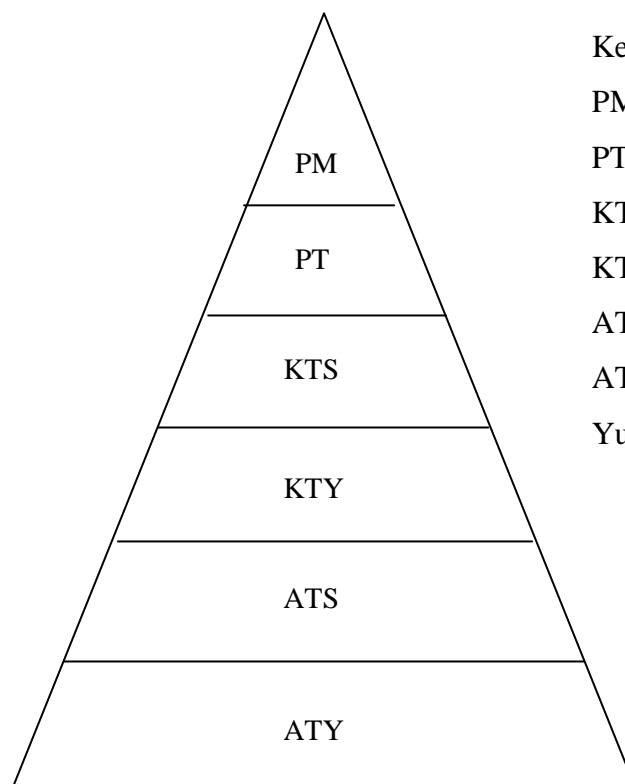
#### 8. *Profilling* kompetensi

untuk mendukung perencanaan pengembangan pegawai, BPK telah melakukan *assessment* untuk mengetahui profil kompetensi pegawai sehingga dapat dijadikan dasar pengembangan individu.

Dengan adanya pencapaian dalam pengelolaan SDM seperti terlihat di atas, diharapkan BPK dapat lebih mengembangkan sumber daya manusia yang ada di dalamnya. Sumber daya manusia yang merupakan auditor dibagi berdasarkan peran dan *job description* dalam menjalankan tugasnya, disebut Jabatan Fungsional Pemeriksa (JFP). Gambar 2.3 menjelaskan formasi peran pemeriksa dalam JFP.

**Gambar 2.3**

#### **Formasi Peran Pemeriksa dalam Jabatan Fungsional Pemeriksa**



Keterangan gambar :

PM : Pengendali Mutu

PT : Pengendali Teknis

KTS : Ketua Tim Senior

KTY : Ketua Tim Yuniior

ATS : Anggota Tim Senior

ATY : Anggota Tim

Yuniior

Sumber : Program Reformasi Birokrasi BPK RI, 2009

Gambar tersebut berbentuk kerucut dikarenakan tuntutan kualifikasi akan semakin berat atau semakin banyak berbanding lurus dengan semakin tingginya posisi peran tersebut. Kompetensi tiap auditor menentukan peran dan karir pemeriksa. Jabatan Fungsional Pemeriksa juga mempengaruhi golongan, jenjang jabatan dan jenjang peran dalam pelaksanaan tugas auditor pada BPK. Pada tabel 2.2 akan dijelaskan mengenai hubungan antara golongan, jenjang jabatan, dan jenjang peran dalam jabatan fungsional pemeriksa.

**Tabel 2.2**

**Hubungan Golongan, Jenjang Jabatan, dan Jenjang Peran  
dalam Jabatan Fungsional Pemeriksa**

	Golongan	Jenjang JFP		Jenjang peran
≥ S1/DIV	IV d/e	Pemeriksa Ahli Utama		Pengendali Mutu
	IV a/b/c	Pemeriksa Ahli Madya		Pengendali Teknis
	III c/d	Pemeriksa Ahli Muda		Ketua Tim Senior
	III a/b	pemeriksa Ahli pertama		Ketua Tim Junior
≥ DIII	III c/d	Pemeriksa Terampil Muda		Anggota Tim Senior
	III a/b	Pemeriksa Terampil pertama		Anggota Tim Junior
	II c/d	Pemeriksa Terampil Pemula		

Tabel 2.2 menjelaskan mengenai perbedaan peran dan golongan auditor di BPK. Tabel di atas dapat dikaitkan dengan gambar mengenai formasi peran pemeriksa dalam jabatan fungsional pemeriksa. Semakin tinggi golongan atau

jabatan auditor pada BPK maka semakin mengerucut atau semakin sedikit. Yang dimaksud dengan semakin mengerucut adalah pekerjaan yang bersifat teknis semakin sedikit dan lebih bersifat strategis. Selain itu semakin mengerucut suatu peran berarti tingkat kualifikasinya semakin tinggi yang ditandai dengan semakin tingginya golongan.

Auditor yang terdapat di BPK dan telah ditempatkan di tiap jenjang jabatan memiliki tanggung jawab yang berbeda berdasarkan jenjang jabatan yang terkait. Semua auditor yang ada di BPK akan dievaluasi kinerjanya. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, evaluasi jabatan dilakukan dengan menggunakan *Point Factor System* dengan mendasarkan pada faktor – faktor tertentu. Faktor – faktor yang digunakan untuk penilaian adalah skala organisasi, kemampuan, pengetahuan teknis komunikasi hubungan kerja bisnis, rentang kendali jenis permasalahan *outcome*, dan batasan aksi area tanggung jawab dampak kondisi. Setelah nilai dari faktor – faktor tersebut dikumulatifkan maka akan menghasilkan *job grade*. Sistem *job grade* digunakan untuk memberikan *reward* bagi auditor yang memiliki prestasi baik.

Dengan adanya sistem yang diterapkan di BPK, akan berpengaruh positif bagi sumber daya manusia di dalamnya terutama auditor. Sistem *job grade* akan lebih memotivasi para auditor untuk bekerja dan memberikan yang terbaik, karena kinerja mereka dinilai berdasarkan hasil yang diberikan bukan waktu.

### **2.1.3.2 Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)**

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa peran BPKP adalah sebagai auditor internal bagi pemerintah. Dengan adanya Keppres no.31 tahun 1983 BPKP lahir dari hasil transformasi DJPKN (Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara). DJPKN berdiri tahun 1966, dan memiliki tugas melakukan pengawasan anggaran dan pengawasan seluruh pelaksanaan anggaran negara, anggaran daerah, dan badan usaha milik negara / daerah. Kini, BPKP memiliki visi yaitu “Auditor Presiden yang responsif, interkatif, dan terpercaya untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan negara yang berkualitas”.

BPKP merupakan lembaga pemerintah non departemen yang berada di bawah presiden dan bertanggung jawab langsung kepada presiden. Karena BPKP lepas dari semua departemen, maka BPKP dapat melaksanakan fungsinya secara lebih objektif. BPKP lebih cenderung bersifat preventif atau pembinaan, daripada audit. Preventif yang dimaksud adalah pengawasan yang berguna mencegah terjadinya penyimpangan. Berikut adalah tugas dan fungsi BPKP sesuai dengan Pasal 52, 53, 54 Keputusan Presiden Republik Indonesia No.103/ 2001

1. Fungsi BPKP:
  - a. pengkajian dan penyusunan kebijakan nasional di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
  - b. perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
  - c. koordinasi kegiatan fungsional dalam pelaksanaan tugas BPKP;

- d. pemantauan, pemberian bimbingan dan pembinaan terhadap kegiatan pengawasan keuangan dan pembangunan;
- e. penyelenggaraan pembinaan dan pelayanan administrasi umum di bidang perencanaan umum, ketatausahaan, organisasi dan tatalaksana, kepegawaian, keuangan, karsipan, hukum, persandian, perlengkapan dan rumah tangga.

2. Wewenang BPKP :

- a. penyusunan rencana nasional secara makro di bidangnya;
- b. perumusan kebijakan di bidangnya untuk mendukung pembangunan secara makro;
- c. penetapan sistem informasi di bidangnya;
- d. pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan, dan supervisi di bidangnya;
- e. penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan di bidangnya;
- f. kewenangan lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu : memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan, dan sebagainya;
- k. meneliti semua catatan, data elektronik, dokumen, buku perhitungan, surat-surat bukti, notulen rapat panitia dan sejenisnya, hasil survei laporan-laporan pengelolaan, dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pengawasan; pengawasan kas, surat-surat berharga, gudang

persediaan dan lain-lain; meminta keterangan tentang tindak lanjut hasil pengawasan, baik hasil pengawasan BPKP sendiri maupun hasil pengawasan Badan Pemeriksa Keuangan, dan lembaga pengawasan lainnya

Dari tugas, fungsi dan wewenang BPKP tersebut dapat mengarahkan BPKP dalam pencapaian visi BPKP. Selain itu, BPKP juga memiliki peran dalam pencapaian kinerja tiap tahunnya. Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No.60/2008 tentang Sistem pengendalian Intern Pemerintah (PPSIP), BPKP memiliki empat peran utama yang dapat mendukung akuntabilitas presiden. Empat peran tersebut adalah *Capacity Building*, *Current Issues*, *Clearing House*, dan *Check and Balance*.

*Capacity Building (expertise)* merupakan strategi untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas pada kinerja BPKP yang mencakup pelaksanaan pengawasan intern, pembinaan untuk penguatan sistem pengendalian intern, dan penelitian pengembangan di bidang pengawasan. *Capacity Building* dapat dilakukan dengan cara mengembangkan sumber daya manusia. Pengembangan sumber daya manusia yang dimaksud adalah bagaimana BPKP meningkatkan tidak hanya kuantitas tetapi juga kualitas, seperti pengadaan training, seminar, adanya *reward and recognition*, dan lain – lain. Pengembangan sumber daya tidak dapat terjadi maksimal jika tidak didukung dengan perkembangan teknologi dan infrastruktur yang menunjang proses pengembangan tersebut.

Peran yang kedua adalah *Current Issues*, yang dimaksud adalah BPKP harus paham mengenai isu – isu yang terdapat di nasional maupun lokal, terutama isu

yang berkaitan dengan kasus – kasus yang besar yang harus segera ditindaklanjuti. Karena isu – isu tersebut akan mempengaruhi kinerja BPKP dalam penyelesaian masalah dan pemberian solusi.

Kemudian, yang ketiga adalah *Clearing House*, menurut BPKP sendiri yang dimaksud dengan *Clearing House* merupakan kegiatan pengawasan untuk memberikan pertimbangan secara teknis maupun hukum atas suatu masalah atau kasus/perkara dan menghindari kegamangan/keraguan kementerian/lembaga dan juga pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatannya. Misalnya ketika sebuah instansi atau badan memiliki masalah dan telah dilakukan beberapa audit tetapi masih belum dapat disimpulkan hasil dari audit tersebut, karena ada beberapa hal yang belum dapat ditemukan. Maka, penyelesaian kasus tersebut selanjutnya dapat dilakukan *Clearing House*. Penanganan masalah dan kasus/perkara yang dilakukan diantaranya melalui mekanisme kerjasama yang telah disepakati oleh Kejaksaan RI, Kepolisian Negara RI, dan BPKP.

Peran BPKP yang keempat adalah *Check and Balance*, yang dimaksud adalah pemberian pertimbangan terhadap hasil audit eksternal auditor. Dalam proses audit atau pemeriksaan dan pengawasan, terdapat juga eksternal auditor (BPK), yang telah melakukan audit pada suatu badan, maka peran BPKP adalah memberi opini kedua terhadap temuan yang telah ada. Maka, akan dihasilkan dua pandangan dari sisi yang berbeda (eksternal dan internal) yang dapat membantu dalam penyelesaian masalah.

Dalam menjalankan peran, harus terdapat strategi yang tepat agar hasil yang diinginkan tercapai. BPKP memiliki tiga strategi yaitu *preemptif, preventif, dan*

*represif*. Yang pertama adalah dengan strategi *preemptif* sebagai langkah awal. *Preemptif* adalah strategi untuk meningkatkan kesadaran bahwa tidak hanya kalangan pemerintahan tetapi juga masyarakat untuk memberantas korupsi. Cara – cara yang dilakukan adalah dengan sosialisasi mengenai bahaya korupsi dan dampak yang akan terjadi. Selain itu juga dapat dilakukan dengan cara menekankan mengenai dampak korupsi pada tiap pendidikan dan pelatihan yang dilaksanakan. Sehingga dari awal, masyarakat telah sadar bahwa korupsi merupakan musuh utama dalam memajukan suatu badan atau bahkan negara.

Strategi yang kedua adalah *prevetif*, dari bahasa tersebut diambil dari bahasa inggris yang artinya adalah mencegah. Maka, strategi ini dilakukan untuk melakukan pencegahan dan pendeteksian secara dini terhadap permasalahan – permasalahan yang muncul di pemerintahan. Pemerintah telah mengembangkan sistem dan prosedur dalam rangka mendukung pencegahan kasus – kasus korupsi yang akan muncul.

Strategi yang ketiga adalah *represif*, yaitu tidak lagi mencegah tetapi menanggulangi dengan cara pemberantasan kasus korupsi yang ada. Pemberantasan tersebut tidak hanya dilakukan oleh BPKP tetapi juga dibantu oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan aparat penegak hukum yaitu kepolisian, kejaksaan dan Komisi Pemberantasan Korupsi). Dari peran dan strategi yang dimiliki BPKP, maka diharapkan dapat memberikan dampak yang besar bagi pemerintahan Indonesia terutama dengan banyaknya kasus korupsi di Indonesia.



## 2.2 Penelitian Terdahulu

Dengan adanya penelitian De Angelo (1981) mengenai kualitas auditor dan ukuran auditor. Ukuran auditor diukur dengan membandingkan kantor akuntan yang besar (Big 8/6/5/4/3) dan non Big 8/6/5/4/3. Dalam penelitiannya, De Angelo (1981) kualitas auditor ditentukan dengan kompetensi dan independensi auditor tersebut. Dan dari hal itulah memunculkan penelitian – penelitiann baru yang mendukung penelitian De Angelo tersebut.

Duff( 2009) juga meneliti mengenai pengukuran kualitas audit pada perubahan era seperti sekarang ini. Pada penelitian sebelumnya, Duff (2004) mengukur kualitas auditor dengan sembilan elemen yaitu reputasi, kapabilitas, jaminan (*assurance*), independensi, keahlian, pengalaman, empati, kemampuan merespon, jasa bukan audit. Perbedaan pada penelitian yang kedua adalah Duff (2009) meneliti tiga grup *stakeholder* yaitu auditor, auditee, dan investor. Selain itu Duff (2009) mengembangkan dengan menggunakan data administrasi 2002 – 2005.

Dengan perbedaan tersebut maka Duff (2009) menemukan bahwa auditor dan auditee merasa kualitas pelayanan tidak terlalu penting dibanding investor. Kemudian, para responden menilai kualitas teknis menurun pada tahun 2005 dibanding 2002.

Dahlan ( 2009 ) mengungkapkan bahwa terdapat hubungan negative antara kualitas auditor dan diskresioneri akrual. Diskresioneri akrual dalam penelitian ini berkaitan dengan manajemen laba. Menurut pendapatan De Angelo (1986) dalam Dahlan (2009) sistem akuntansi akrual memberi kesempatan bagi manajemen

untuk memanipulasikan pendapatan akuntansi. Maka, dengan adanya kualitas auditor yang tinggi makin rendahnya kemungkinan diskresioneri akrual pada hasil audit. Kualitas auditor juga dikaitkan dengan kebebasan auditor. Semunic (1984) dalam Dahlan (2009) menyatakan bahwa berkurangnya kebebasan merupakan suatu situasi yang memberi dorongan kepada auditor untuk mengabaikan, menyembunyikan ataupun salah menjelaskan hasil penemuannya. Kebebasan auditor berkaitan erat dengan jasa bukan audit. Adanya jasa bukan audit berpengaruh kuat terhadap diskresioneri akrual.

Hoitash (2009) menyatakan bahwa *audit fee* dapat memberikan dua dampak yaitu meningkatkan usaha auditor dalam melakukan audit yang akan meningkatkan pula kualitas auditor. Yang kedua adalah memperbaiki hubungan antara auditor dan klien dalam mengestimasi *fee* yang akan dikenakan pada auditor. Hal itu menunjukkan bahwa *audit fee* juga berhubungan dengan kualitas audit dan independensi audit. Pada tabel 2.3 berikut akan dijelaskan secara ringkas penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini.

**Tabel 2.3**  
**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

No.	Peneliti (Tahun Penelitian)	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Chuntao Li, Frank M.Song dan Sonia M.L. Wong (2005)	Variabel dependen : ukuran KAP (kaitannya dengan kualitas auditor) Variabel independen : opini audit dan imbal jasa audit	<p>Data pada penelitian ini menggunakan panel data pada KAP dan perusahaan yang dilist tahun 2001 - 2003. Maka ditemukan bahwa, KAP yang besar (Big 8/6/5/4) cenderung mengeluarkan opini yang dimodifikasi daripada KAP kecil. Selanjutnya, KAP besar cenderung untuk memiliki imbal jasa yang tinggi. Kedua kesimpulan tersebut menyebutkan bahwa KAP di pasar yang muncul di Cina tidak homogen dan KAP yang besar cenderung memiliki kualitas yang tinggi juga.</p> <hr/> <p>Beberapa perusahaan listing menggunakan audit berkualitas tinggi sebagai sinyal untuk menarik keuangan eksternal melebihi keuntungan dari pengambilalihan investor luat melalui kecurangan akuntansi</p>
2.	Frianty Kartika Widhi (2006)	Variabel dependen: kualitas audit  Variabel independen : pengalaman, pengetahuan, lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengalaman dan pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas auditor</li> <li>• Auditor cukup objektif dalam melakukan audit walaupun auditor telah melakukannya untuk klien tertentu selama beberapa tahun</li> </ul> <hr/> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditor juga dapat mengatasi tekanan dari klien maka tidak berpengaruh terhadap kualitas audit</li> <li>• Telaah dari rekan auditor</li> </ul>

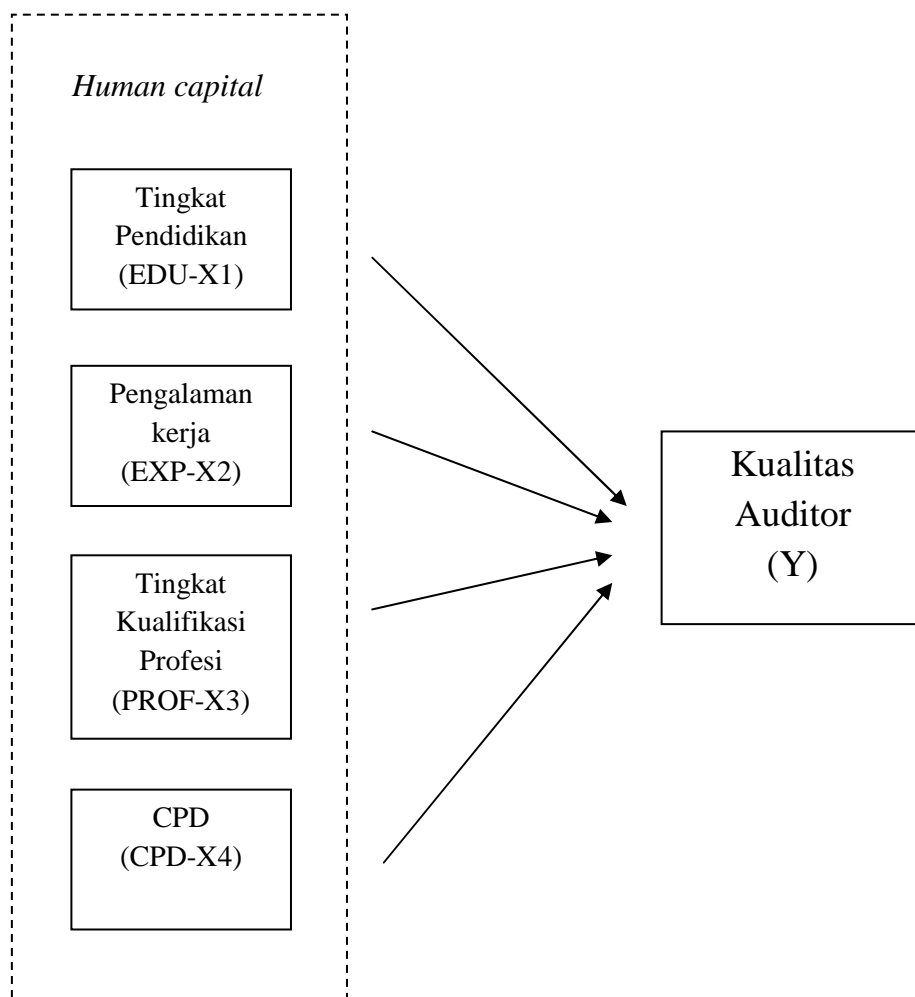
			berpengaruh positif terhadap kualitas auditor
3.	Ida Arsiyanti (2007)	<p>Variabel dependen: manajemen laba</p> <p>Variabel independen : kualitas audit, independensi auditor, mekanisme <i>corporate governance</i></p> <p>Variabel kontrol : leverage dan ukuran perusahaan (<i>size</i>)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manajemen laba diukur dengan <i>discretionary accrual</i>. Lamanya perikatan audit antara auditor – auditee berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>discretionary accrual</i>, maka semakin besar tingkat manipulasi yang dilakukan manajemen melalui manajemen laba</li> <li>• Kualitas audit berpengaruh positif terhadap manajemen laba, tetapi pengaruhnya tidak begitu signifikan</li> <li>• <i>Good corporate governance</i> masih rendah, ditandai dengan tidak berpengaruhnya variabel komite audit dan komisaris independen.</li> </ul>
4.	Yu-Shu Cheng, Yi-Pei Liu, dan Chu Yang Chien (2008)	<p>Variabel dependen: ukuran auditor dan pendekatan nama brand</p> <p>Variabel independen : tingkat pendidikan, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi dan Continuing Professional Development (CPD)</p>	Dari hasil empiris, didapatkan bahwa kualitas auditor berhubungan secara positif terhadap human capital serta investasi perusahaan pada human capital menentukan kualitas audit yang diberikan pada klien. Cara untuk memastikan kelangsungan hidup, fleksibilitas, dan abilitas, maka KAP harus mengembangkan, mendidik, dan memberi training auditor pada semua level yang dipersiapkan untuk menunjukkan audit yang berkualitas tinggi saat ini.
5.	Martina Dwi Puji A.O. , Antonius Susanto, dan Dyna Rachmawati	<p>Variabel dependen : Kinerja KAP</p> <p>Variabel independen : individually capability dan the organizational</p>	Individually Capability dan the organizational climate merupakan dua dari 5 komponen human capital. Tiap - tiap komponen punya peran yang berbeda. Individually Capability

	(2008)	climate	<p>berpengaruh signifikan terhadap kinerja KAP, semakin tinggi individual capability yang dimiliki karyawan pada KAP tersebut, maka semakin tinggi pula kemampuan KAP untuk meningkatkan kinerjanya. Individually capability terdiri dari kemampuan yang dimiliki seseorang (personal capabilities), kemampuan bersikap profesional dalam setiap situasi dan kondisi serta kemauan melakukan transfer knowledge dari senior ke junior, pengalaman, jaringan atau koneksi yang luas, nilai dan sikap yang berpengaruh pada tindakan.</p> <p>Sedangkan the organizational climate juga berpengaruh signifikan terhadap kinerja KAP, tetapi tidak sebesar variabel individual capability yang sangat dominan. The organizational climate adalah kondisi perusahaan yang lekat kaitannya dengan budaya organisasi. Budaya organisasi penting perannya dalam suatu perusahaan atau organisasi, yaitu untuk mendorong dan memotivasi para karyawan untuk memberikan kontribusi maksimal pada perusahaan.</p> <p>Pengujian bersama - sama atas kedua variabel tersebut menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kinerja KAP, apabila dikelola bersama - sama dengan baik.</p>
--	--------	---------	---

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Penjelasan mengenai hubungan antara kualitas auditor dan *human capital* 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. Gambar 2.4 adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai hubungan kualitas auditor dan *human capital* pada BPK dan BPKP.

**Gambar 2.4**  
**Kerangka Pemikiran**



## 2.4 Hipotesis

Sekaran (2006) menyatakan bahwa hipotesis adalah hubungan yang diperkirakan secara logis diantara dua atau lebih variabel yang diungkapkan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji.

Penelitian ini mengkaitkan antara *human capital* dan kualitas auditor, yang akan mempengaruhi satu sama lain. Kualitas auditor erat kaitannya dengan kompetensi yang dimiliki seseorang. Dan kompetensi itu dapat berasal dari berbagai hal, seperti misalnya latar belakang pendidikan formal, pengalaman, maupun program pengembangan yang diberikan perusahaan. *Human capital* dapat diukur dari hal - hal tersebut, karena *human capital* juga berkaitan erat dengan kompetensi.

Dalam Cheng (2009), Liu mengamati bahwa peran dari *human capital* biasanya diabaikan dalam analisis hubungan antara *legal liability*, investasi pada *human capital*, dan kualitas auditor. Dia lebih jauh lagi menyatakan bahwa investasi pada *human capital*, tingkat pendidikan, pengalaman kerja, sertifikasi profesi harus sangat diperhatikan, karena hal tersebut juga merupakan faktor utama . Deis dan Giroux dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa pendidikan, *Continuing Profession Education* (CPE) atau pendidikan profesi lanjutan, dan profesionalisme dapat mempengaruhi kualitas auditor dan O'Keefe dan Westort dalam Cheng (2009) menyatakan bahwa pendidikan profesi lanjutan berhubungan dengan kualitas auditor. Boynton *et al.*(2003) menyarankan auditor dengan pendidikan formal pre-karyawan, pendidikan profesi lanjutan dan pengalaman

diakumulasi dengan pemberian *training* saat bekerja, telah memenuhi syarat untuk menunjukkan kemampuan audit.

Dengan penelitian mengenai kualitas auditor dan *human capital* di atas, maka terdapat 4 dimensi *human capital* utama yang berhubungan dengan kualitas auditor. Berikut hipotesis yang akan diuji pada penelitian ini

#### **2.4.1 Terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan formal auditor dan kualitas auditor**

Hipotesis yang pertama difokuskan terhadap hasil pendidikan formal yang dicapai oleh auditor. Dalam kerangka *human capital*, tingkatan pendidikan formal dalam tiap individu akan meningkatkan kemampuan dan nilai jual individu tersebut. Auditor tidak dapat memenuhi standar auditing tanpa pendidikan formal yang layak dan pengalaman di lapangan. Di samping itu, tingkatan pendidikan, pengalaman kerja seorang auditor adalah pasti menjadi nilai tambah bagi tiap individu. Auditor yang memiliki gelar akademis yang tinggi diasumsikan akan bekerja lebih baik dengan mengimplementasikan pengetahuan dan potensi intelektualnya dengan kemampuan dan keahlian yang dimilikinya.

Dalam Cheng (2009), Hirshleifer percaya bahwa pencapaian pendidikan menjamin kualitas tenaga kerjanya, sementara Stiglitz mempertimbangkan peran dari pendidikan tambahan sebagai metode dalam mengurangi perbedaan antara produktivitas aktual dan prediksi produktivitas. Sehubungan dengan itu, Meinhardt *et al.* dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa hasil pendidikan dari auditor dapat membantu meningkatkan kualitas audit pemerintahan. Oleh karena



itu dalam penelitian ini akan menganalisis dan membuktikan hubungan antara kualitas auditor dan tingkat pendidikan.

H1 = Terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan formal auditor dan kualitas auditor

#### **2.4.2 Terdapat hubungan positif antara pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor**

Setelah menyelesaikan persyaratan pendidikan, kebanyakan dari profesional memasuki karir mereka sebagai asisten di perusahaan akuntansi. Mereka tetap belajar dan memperoleh keahlian melalui praktek langsung. Pada umumnya, rata – rata lama pengalaman untuk partner, manager, senior atau auditor “*in charge*”, dan asisten, adalah sekitar 10 tahun, 5 – 10 tahun, 2-5tahun, dan 0-2 tahun secara berturut – turut (Arens and Loebbecke dalam Cheng, 2009). Oleh karena itu, dengan praktek secara langsung menghasilkan pengalaman, akan membentuk kemampuan individual yang lebih pada tiap individu.

Menurut Libby dan Federick dalam Cheng (2009), kebanyakan auditor yang berpengalaman lebih banyak mendeteksi kesalahan yang masuk akal dan lebih sedikit yang tidak masuk akal, jika dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Selain itu, auditor yang memiliki pengalaman lebih, semakin sedikit melakukan kesalahan pada pelaporan keuangan. Dalam penemuan Libby dan Federick dalam Cheng (2009) bahwa pengalaman kerja dapat menambah dan mengakumulasi dasar pengetahuan auditor dalam kesalahan laporan keuangan dan

teknik audit. Beberapa pengetahuan dapat menjamin banyak perusahaan memiliki kualitas audit yang baik.

Pengalaman merupakan elemen yang penting dalam peningkatan kualitas auditor dan *human capital* terutama pada auditor yang menjual jasa. Oleh karena itu, akan dianalisis mengenai hubungan antara pengalaman dan kualitas auditor.

H2 = Terdapat hubungan positif antara pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor

#### **2.4.3 Terdapat hubungan positif antara tingkat kualifikasi profesi pada auditor dan kualitas auditor**

Christopher dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa perusahaan audit harus mengembangkan staff, salah satu langkah terpenting dalam pertumbuhan profesional adalah lulus ujian profesi akuntansi dan alangkah lebih baik jika lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik. Membantu staff untuk dapat bersertifikasi akuntan merupakan investasi bagi perusahaan.

Liu dalam Cheng (2009) berpendapat bahwa di samping pencapaian pendidikan dan pengalaman kerja pada auditor, tingkat kualifikasi dapat juga mempengaruhi kualitas auditor yang lebih baik. Jumlah yang banyak untuk asisten auditor dengan bersertifikat profesi akuntan atau bahkan lisensi CPA, kualitas auditor akan menjadi lebih tinggi.

H3 = Terdapat hubungan positif antara tingkat kualifikasi profesi pada auditor dan kualitas auditor

#### **2.4.4 Terdapat hubungan positif antara *Continuing Professional Development (CPD)* pada auditor dan kualitas auditor**

CPD atau *Continuing Professional Development* adalah kombinasi dari pendekatan dan teknik yang akan membantu mengelola perkembangan dan pembelajaran individu. Fokus CPD adalah pada hasilnya. CPD dapat juga didefinisikan kesadaran untuk memperbaharui dan mengembangkan kompetensi profesional melalui kehidupan kerja seseorang profesional (Chartered Institute of Professional Development, 2000). Cheng *et.al* (2009) berpendapat bahwa cara yang tepat dengan biaya efektif untuk meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesional auditor adalah melalui *Continuing Professional Development (CPD)*. CPD berfungsi untuk mempertahankan dan meningkatkan pengetahuan, kemampuan dan kualitas dari sebuah individu profesional. Seperti dijelaskan sebelumnya bahwa tiap individu dalam sebuah perusahaan, instansi atau organisasi merupakan aset terbesar. Maka, perusahaan tidak hanya mencari bibit unggul atau tenaga yang berkompotensi, tapi perusahaan tersebut juga harus mempertahankan itu.

Untuk mempertahankan aset berharga, perusahaan harus memikirkan bagaimana mengembangkan dan merencanakan perkembangan pada tiap individu profesional dalam sebuah perusahaan. Perusahaan harus menawarkan kesempatan pada karyawan untuk berkembang, maka mereka dapat bekerja lebih baik dalam lingkungan kerja profesional. Hal itu berdampak pada peningkatan kinerja perusahaan. *Continuing Professional Development (CPD)* dapat berupa pelatihan, *workshop*, dan aktivitas yang hampir sama yang disediakan dari perusahaan untuk

karyawannya. Divisi *human capital* harus menetapkan kebijakan dan prosedur untuk menjamin bahwa semua personel yang baru berkualitas dan dapat bekerja dengan baik.

Menurut CIPD (2009) keuntungan CPD bagi individu atau auditor yaitu

1. Membangun kepercayaan diri dan kredibilitas, karena individu tersebut dapat melihat kemajuan dengan *tracking* pembelajaran individu tersebut.
2. Mendapatkan banyak hal dengan memperlihatkan pencapaian individu tersebut. Dapat juga dijadikan alat untuk penilaian.
3. Mencapai tujuan karir dengan berfokus pada *training* dan perkembangan yang telah ditetapkan.
4. Menanggulangi secara positif perubahan dengan memperbaharui kemampuan individu
5. Menjadi lebih produktif dan efisien dengan melihat kembali dari pembelajaran yang sudah diambil dan menyoroti gap pada pengetahuan dan pengalaman.

Sebagai organisasi yang bertanggungjawab dalam perubahan untuk perkembangan tiap individu di dalamnya, kemampuan dan wawasan untuk mengelola perkembangan personal dapat dilihat sebagai kunci kekuatan.

Keuntungan CPD untuk organisasi atau badan atau perusahaan adalah :

1. Membantu memaksimalkan potensi staff dengan menghubungkan pembelajaran untuk praktek dan teori untuk melatih
2. Membantu profesional *Human Resource* atau *Human Capital* untuk menetapkan tujuan SMART (specific (spesifik) , measurable (terukur),

achievable (terjangkau), realistic(realistik), and time-bound), untuk training menjadi lebih dekat dengan kebutuhan organisasi.

3. Mempromosikan perkembangan staff. Hal ini membantu meningkatkan moral staff dan dimotivasi kekuatan pekerja membantu memberi image positif untuk organisasi.
4. Menambah nilai, dengan merefleksikan itu akan membantu staff untuk sadar mempergunakan pembelajaran untuk peran individu dan perkembangan organisasi
5. Menghubungkan dengan penilaian. Hal ini merupakan alat yang baik untuk membantu individu / auditor fokus pada pencapaian sepanjang tahun.

BPK dan BPKP juga memiliki badan khusus untuk perkembangan auditor di dalamnya. Pada BPK terdapat Pusdiklat BPK-RI yaitu Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPK RI. Pusdiklat merupakan tempat pelatihan pusat bagi seluruh auditor BPK se-Indonesia untuk mengembangkan kompetensi dan kemampuan karyawan. Pusdiklat BPK RI memiliki visi yaitu menjadikan Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPK-RI sebagai panutan dalam pengembangan auditor yang profesional pada sektor publik Indonesia. Pusdiklat BPK-RI menyediakan berbagai jenis pendidikan dan pelatihan disesuaikan dengan kebutuhan tiap auditor dan jenjang yang dimiliki.

Sama halnya dengan BPK, di BPKP juga terdapat badan untuk pengembangan auditor yaitu Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP (Pusdiklatwas BPKP). Visi yang dimiliki oleh Pusdiklatwas BPKP adalah menjadi lembaga diklat unggulan di bidang pengawasan, yang mengacu pada visi

BPKP dalam membentuk auditor intern pemerintah yang proaktif dan terpercaya dalam mentransformasikan manajemen pemerintahan menuju pemerintahan yang baik dan bersih.

Kedua badan tersebut memiliki tujuan yang sama yaitu mengembangkan auditor pada BPK dan BPKP. Tiap harinya kedua badan tersebut memiliki jadwal pelatihan untuk para auditor. Tiap bulannya BPK dan BPKP tiap daerah mengirimkan auditornya untuk mengikuti program – program yang telah disediakan oleh badan pendidikan dan pelatihan tersebut. Sehingga perkembangan auditor di tiap daerah tetap terjaga dan terpantau.

H4 = Terdapat hubungan positif antara *Continuing Professional Development (CPD)* pada auditor dan kualitas auditor

#### **2.4.5 Terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi dan CPD dengan kualitas auditor**

*Human capital* dapat direpresentasikan melalui keempat variabel di atas yaitu tingkat pendidikan, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi dan CPD. Keempat variabel tersebut merupakan bentuk investasi *human capital*. Maka, perlu diteliti juga mengenai pengaruh ketiga variabel secara bersamaan terhadap kualitas auditor.

H4 = Terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi dan CPD dengan kualitas auditor

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional**

Pada penelitian mengenai kualitas auditor dan *human capital*, akan dianalisis secara langsung pengaruh dari komponen *human capital* terhadap kualitas auditor. Teori yang telah diungkapkan pada bab sebelumnya, dapat menghasilkan konstruk. Konstruk adalah abstraksi dari fenomena – fenomena yang dapat diamati dari banyak dimensi (Indriantoro, 1999). Dari konstruk tersebut akan didapatkan variabel penelitian untuk lebih dapat mengukur pengaruh dari hubungan kualitas auditor dan *human capital*. Variabel yang digunakan untuk menganalisis secara langsung hubungan antara kualitas auditor dan *human capital* yaitu menggunakan variabel dependen, independen dan dummy.

##### **3.1.1 Variabel Dependen**

Variabel dependen atau variabel terikat merupakan variabel utama yang menjadi fokus penelitian. Melalui analisis terhadap variabel terikat adalah mungkin untuk menemukan jawaban atau solusi atas masalah (Sekaran, 2006). Variabel dependen adalah variabel yang dipengaruhi oleh variabel independen. Sehingga, variabel dependen sangat menentukan hasil akhir dari analisis data.

## **1. Kualitas Auditor**

Hal utama yang menjadi fokus dari hasil penelitian adalah kualitas auditor. De Angelo (1981) mendefinisikan bahwa kualitas auditor sebagai kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien dan melaporkan pelanggaran tersebut. Pemahaman mengenai informasi akuntansi klien dapat dijadikan sebagai penunjang dalam kualitas auditor. Selain itu dalam proses audit juga harus didasarkan oleh pedoman akuntansi agar hasil audit dapat dipertanggungjawabkan.

Kualitas auditor dapat diukur dengan (a) fasilitas yang disediakan instansi yang menunjang pelaporan. Kartika Widhi (2006) menyatakan bahwa indikator kualitas audit digambarkan melalui (b) pemahaman terhadap sistem informasi klien (c) mengacu pada pedoman pada prinsip auditing dan akuntansi. Ketiga hal itu akan diukur dengan skala likert dengan 5 poin bernilai positif yaitu semakin tinggi poin kualitas auditor semakin baik. Penelitian mengenai kualitas auditor telah dilakukan oleh Kartika Widhi (2006) dan Elfarini (2007).

### **3.1.2 Variabel Independen**

Variabel dependen tidak dapat berdiri sendiri, sehingga dibutuhkan variabel independen yang mempengaruhi variabel dependen. Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen, baik secara positif maupun negatif. Jika terdapat variabel independen, terdapat pula variabel dependen dan dengan setiap unit kenaikan dalam variabel independen, terdapat



pula kenaikan atau penurunan dalam variabel dependen (Sekaran, 2006). Pada penelitian ini, terdapat empat variabel independen yang akan diteliti.

### **1. Tingkat Pendidikan Formal**

Pada BPK dan BPKP terdiri dari auditor dengan berbagai jenis tingkat pendidikan. Pembentukan *human capital* yang baik juga dipengaruhi oleh latar belakang pendidikan. Pendidikan juga merupakan modal dalam menunjang kompetensi seseorang. Dengan memiliki pendidikan formal yang baik, meningkatkan *human capital* dan akan berpengaruh pada hasil audit. Pendidikan terdiri dari pendidikan formal dan informal. Pendidikan formal biasanya memiliki jenjang tertentu dan terdapat bukti berupa ijazah. Sedangkan pendidikan informal bersifat jangka pendek dan khusus. Tingkat pendidikan formal merupakan salah satu variabel independen pada penelitian ini.

Meinhardt dalam Cheng (2009), menyarankan bahwa capaian pendidikan pada auditor dapat meningkatkan kualitas dari audit pemerintahan. Hirshleifer dalam Cheng (2009) menyatakan bahwa pencapaian pendidikan menjamin kualitas tenaga kerja. Indikator yang digunakan untuk mengukur tingkat pendidikan formal adalah lama pendidikan yang telah ditempuh oleh auditor. Skor yang dibuat adalah untuk D3 yang ditempuh 3 tahun diberi skor 3, untuk S1 (atau D4) yang ditempuh 4 tahun diberi skor 4, untuk profesi (PPA) yang ditempuh selama 5-5,5 tahun diberi skor 5, dan untuk S2 diberikan skor 6.

### **2. Pengalaman**

Pengalaman adalah proses pembentukan pengetahuan atau keterampilan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam

pelaksanaan tugas pekerjaan (Manulang dalam Ismanto, 2005). Tingkat pendidikan formal saja tidak cukup untuk menghasilkan tenaga yang profesional dan berkualitas tinggi. Tetapi pengalaman di lapangan juga memiliki peran penting dalam menentukan kualitas seorang auditor. Jika auditor tersebut memiliki pengalaman kerja sebelumnya, maka akan memberikan nilai tambah terhadap dirinya.

Indikator yang diukur dalam variabel pengalaman adalah dari lama auditor bekerja pada bidang audit. Pengalaman diukur dari tahun sejak auditor bekerja di bidang audit menjadi auditor.

### **3. Tingkat Kualifikasi Profesi**

Untuk meningkatkan pertumbuhan, Christopher dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa perusahaan audit harus mengembangkan staff, salah satu langkah terpenting dalam pertumbuhan profesional adalah lulus ujian CPA (Certified Public Accounting). Di Indonesia telah terdapat Pendidikan Profesi Akuntansi (PPA) yang merupakan program pendidikan lanjutan bagi para lulusan fakultas ekonomi program studi akuntansi. Berdasarkan Keputusan Menteri Pendidikan Nasional RI No.179/U/2001 yang menetapkan mengenai penyelenggaraan pendidikan akuntansi dan bergelar Akuntan (Akt.).

Auditor pada suatu badan atau KAP sebaiknya memiliki sertifikasi tersebut, karena hal itu merupakan salah satu investasi juga pada auditor. Liu dalam Cheng (2009) menyatakan bahwa di samping pencapaian pendidikan dan pengalaman kerja pada auditor, tingkat kualifikasi juga dapat mempengaruhi kualitas auditor agar lebih baik. Tingkat kualifikasi profesi seperti PPA dapat

merepresentasikan profesionalisme, keahlian dan kompetensi pada pelatihan.

Indikator untuk mengukur tingkat kualifikasi profesi auditor adalah dengan pendidikan profesi yang telah ditempuh sehingga resmi menjadi akuntan. Untuk perhitungan variabel ini menggunakan variabel dummy. Variabel dummy merupakan kata sifat yang artinya kosong, “Zero – One” suatu variabel yang hanya ada “ya” atau “tidak” atau “muncul” atau “tidak muncul”. Pada penelitian ini didukung oleh variabel dummy untuk mengukur indikator ada variabel independen yaitu tingkat kualifikasi profesi auditor. Jika auditor yang telah menempuh pendidikan profesi atau PPA maka diberi skor 1 dan yang belum diberi skor 0.

#### **4. *Continuing Professional Development (CPD)***

Menurut Cheng *et.al.* (2009), cara yang tepat dengan biaya efektif untuk meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesional auditor adalah melalui *Continuing Professional Development (CPD)*. CPD diukur dengan indikator (a)intensitas mengikuti program pelatihan dan edukasi yang diadakan instansi (b)hasil audit setelah mengikuti program pelatihan dan edukasi dan (c)seminar yang diikuti. Pada indikator (a), (b) dan (c), diukur menggunakan skala likert dengan 5 poin, semakin besar poin semakin baik CPD pada auditor.

### **3.2 Populasi dan Sampel**

Indriantoro (1999) menyatakan bahwa populasi yaitu sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu. Dalam sebuah penelitian, terkadang memiliki populasi yang sangat luas. Oleh karena itu,

akan digunakan sampel dalam penelitian. Sampel adalah subkelompok atau sebagian dari populasi (Sekaran, 2006). Sampel mewakili keseluruhan populasi yang ada. Dari sampel tersebut, akan mempermudah dalam melakukan analisis dan mendapatkan kesimpulan.

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah auditor yang ada di BPK dan BPKP khususnya di propinsi Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) untuk dibandingkan. Pada auditor BPK Jawa Tengah terdapat 113 orang, BPK DIY terdapat 22 orang. BPKP Jawa Tengah memiliki 300 orang auditor dan BPKP DIY memiliki 122 orang auditor. Total keseluruhan auditor BPK dan BPKP Jawa Tengah dan DIY adalah 557 orang. Auditor pada BPK dan BPKP terdiri dari berbagai jenis jabatan. Oleh karena keterbatasan keberadaan auditor pada BPK dan BPKP maka pengambilan sampel menggunakan metode acak sederhana atau *simple random sampling*.

Dari populai yang ada, akan ditentukan sampel dengan teknik pengambilan sampel yang dikemukakan oleh Yamane dalam Elfarini (2007)

$$n = N / Nd^2 + 1$$

Keterangan :

n=jumlah sampel

N = ukuran populasi

d=persentase kelonggaran ketidaktelitian

Berdasarkan teknik pengambilan sampel tersebut, diperoleh sampel sebagai berikut

$$n = 557 / 557 (0,1)^2 + 1$$

$$= 557 / 6,57$$

= 84,78 = **85** auditor Dari perhitungan yang didapat, sampel yang harus dipenuhi minimal 85 auditor. Sampel didapat dari proporsi jumlah auditor BPK dan BPKP di Jawa Tengah dan DIY.

### **3.3 Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan berkaitan erat dengan sumber data yang dipilih. Berdasarkan pendapat Indrianto (1999), jenis data dikelompokkan menjadi tiga yaitu data subyek, data fisik, dan data dokumenter. Data subyek adalah data yang langsung didapat dari subyek penelitian seperti sikap, pengalaman, pendapat, dan lain – lain. Data fisik adalah data yang berupa benda – benda fisik seperti buku, komputer, dan lain – lain. Data dokumenter adalah jenis data penelitian yang antara lain berupa : faktur, jurnal, surat – surat, notulen hasil rapat, memo atau dalam bentuk laporan program (Indrianto, 1999). Pada penelitian ini digunakan data subyek yang langsung berasal dari subyek penelitian.

Sumber data penelitian mempengaruhi dalam proses penelitian. Sumber data penelitian dibagi menjadi dua yaitu data primer dan data sekunder. Yang dimaksud dengan data primer adalah data yang langsung diambil dari sumber asli tanpa adanya perantara. Sedangkan data sekunder adalah data yang didapat melalui media perantara seperti data dokumenter. Sumber data yang digunakan pada penelitian ini adalah data primer yang didapat langsung dari auditor – auditor di BPK dan BPKP Jawa Tengah dan DIY.

### 3.4 Metode Pengumpulan Data

Dengan semakin majunya teknologi, maka menambah pilihan dalam menentukan metode pengumpulan data. Pada dasarnya metode pengumpulan data terdiri dari dua yaitu kuesioner dan wawancara. Wawancara dapat dilakukan langsung ataupun melalui media telekomunikasi. Begitupun juga dengan kuesioner, dapat dibagikan secara langsung, dikirim pos, ataupun melalui email atau media virtual.

Pada penelitian ini, dipilih menggunakan kuesioner yang langsung dibagikan kepada auditor setempat. Dalam proses penyebaran dilakukan sesuai dengan prosedur yang berlaku melalui bagian sumber daya manusia (SDM) pada instansi terkait.

### 3.5 Metode Analisis

Data yang telah diperoleh kemudian diolah untuk dianalisis dan diinterpretasikan. Pengolahan data menggunakan SPSS 16. Metode analisis data yang digunakan untuk mengolah data penelitian adalah regresi linier berganda dengan persamaan berikut :

$$Y = b_0 + b_1EDU + b_2EXP + b_3PROF + b_4CPD + e$$

Keterangan :

Y = Kualitas Auditor

EDU = tingkat pendidikan formal

EXP = pengalaman kerja

PROF = tingkat kualifikasi profesi

CPD = *continuing professional development (CPD)*

$b_0$  = konstanta

$b_1, b_2, b_3, b_4$  = koefisien regresi

$e$  = error (5%), dengan signifikansi (95%)

Rangkaian metode analisis yang digunakan untuk menginterpretasikan data adalah sebagai berikut.

### **3.5.1 Statistik Deskriptif**

Statistik Deskriptif merupakan suatu metode atau cara – cara yang digunakan untuk meringkas dan mendata dalam bentuk tabel, grafik atau ringkasan numerik data. Statistik deskriptif merupakan statistika yang menggunakan data suatu kelompok untuk menjelaskan atau menarik kesimpulan mengenai kelompok itu saja (Soegiarto, 2008).

Berdasarkan pernyataan tersebut, statistik deskriptif menggambarkan data demografi terhadap keadaan auditor yang sebenarnya. Pada analisis ini akan diungkapkan mengenai jumlah sampel, kisaran teoritis, kisaran aktual, rata – rata dan standar deviasi.

### **3.5.2 Uji Alat Analisis**

Alat analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah kuesioner. Kuesioner didasarkan dari asumsi dan pendapat dari penelitian terdahulu yang telah melakukan penelitian dengan variabel yang sama. Hal tersebut tidak menjamin alat analisis dapat diterapkan pada setiap penelitian. Oleh karena itu,

akan lebih baik jika alat analisis diuji kemampuannya dalam menjelaskan tiap variabel. Uji yang digunakan adalah uji reabilitas dan uji validitas.

### **3.5.2.1 Uji Reabilitas**

Ghozali (2009) menyatakan bahwa reabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu.

Uji reabilitas yang digunakan pada penelitian ini adalah dengan menggunakan uji statistik Cronbach Alpha yang merupakan salah satu alat ukur pada SPSS untuk mengukur reabilitas. Nunally dalam Ghozali (2009) mengungkapkan bahwa suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach Alpha  $> 0,60$ .

### **3.5.2.2 Uji Validitas**

Dalam penggunaan alat analisis kuesioner, maka uji validitas wajib untuk dilakukan. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner (Ghozali, 2005). Valid yang dimaksud terlihat dari pertanyaan pada kuesioner, pertanyaan tersebut harus dapat menggambarkan sesuatu yang akan diukur.

Uji validitas yang digunakan adalah dengan menggunakan korelasi bivariate. Dengan menggunakan korelasi bivariate maka akan terlihat korelasi dari masing – masing indikator terhadap total variabel / konstruk. Data akan dinyatakan valid jika hasil dari korelasi tersebut adalah signifikan. Data yang signifikan ditandai



dengan tanda bintang yang terdapat pada angka *Pearson Correlation* tiap indikator.

### **3.5.3 Uji Asumsi Klasik**

Uji asumsi klasik terdiri dari uji multikolinieritas, uji autokorelasi, uji heteroskedestisitas, uji normalitas, dan uji linieritas. Uji asumsi klasik merupakan syarat untuk mendapatkan hasil dari uji regresi linier berganda. Uji asumsi klasik menganalisis mengenai hubungan atau pengaruh antar variabel baik independen dan dependen, model regresi atau variabel pengganggu.

#### **3.5.3.1 Uji Multikolinieritas**

Penelitian ini menggunakan lebih dari satu variabel independen. Variabel independen itu nantinya akan mempengaruhi variabel dependen. Maka Uji Multikolinieritas ini berfungsi untuk menguji ada tidaknya hubungan linear antara satu variabel independen dengan variabel independen yang lain. Dalam uji multikolinieritas ini akan menggunakan nilai Tolerance dan VIF (Variance Inflation Factor). Jika nilai Tolerance kurang dari 0,10 maka tidak terdapat kolerasi antar variabel independen. Dan apabila nilai VIF kurang dari 10, maka tidak terdapat multikolinieritas pada variabel independen dalam regresi.

#### **3.5.3.3 Uji Heterokedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang

lain (Ghozali,2009). Sebaiknya data dalam penelitian tidak terjadi heterokedastisitas, maka harus homoskesdisitas. Jika data bersifat homoskedastisitas maka varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain adalah tetap.

Untuk melihat ada tidaknya heteroskedisitas, maka digunakan Grafik Plot. Dengan Grafik Plot tersebut akan dilihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot. Menurut Ghozali (2009), dasar analisis yang digunakan adalah :

1. Jika ada pola tertentu, seperti titik – titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas.
2. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik – titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

#### **3.5.3.4 Uji Normalitas**

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2009). Hal itu penting agar dapat membuktikan bahwa variabel pengganggu yang ada memiliki distribusi normal. Maka, uji statistik yang nantinya akan dilakukan menjadi valid. Uji normalitas menggunakan uji statistik non parametrik Kolmogrov-Smirnov (K-S). Uji K-S digunakan dengan cara menciptakan variabel *unstandardized residual*.  $H_0$  adalah data terdistribusi normal dan  $H_A$  adalah data terdistribusi tidak normal. Jika probabilitas (asymp.Sig) > 0,05 maka  $H_0$  diterima

dan jika probabilitas  $< 0,05$  maka  $H_0$  ditolak.  $H_0$  diterima menunjukkan bahwa data terdistribusi secara normal.

Uji K-S akan semakin lengkap jika ditambah dengan grafik P-Plot. Ghozali (2009) menyatakan bahwa pada dasarnya normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik atau dengan melihat histogram dari residualnya. Dasar pengambilan keputusan (Ghozali, 2009) :

- a. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafil histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
- b. Jika data menyebar jauh dari diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

### **3.5.4 Uji Hipotesis**

#### **3.5.4.1 Koefisien Determinansi ( $R^2$ )**

Setelah melakukan uji asumsi klasik, maka akan didapatkan analisis dari hipotesis. Kemudian, koefisien determinasi  $R^2$  digunakan untuk mengukur kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel independen.  $R^2$  yang terdapat dalam analisis harus lebih dari 0, sehingga terbukti bahwa variabel independen mempengaruhi variabel dependen. Ghozali (2009) menyatakan bahwa kelemahan mendasar penggunaan koefisien determinansi adalah bias terhadap

jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model. Maka, dalam penelitian ini akan dilihat pula nilai Adjusted  $R^2$ .

#### **3.5.4.2 Uji Statistik F**

Dengan adanya  $R^2$  saja tidak cukup untuk menjelaskan hubungan signifikansi antara variabel independen dan variabel dependen. Maka, digunakan uji F untuk melihat pengaruh variabel independen secara keseluruhan terhadap variabel dependen. Sehingga dapat dideteksi apakah seluruh variabel independen berpengaruh secara bersama – sama terhadap variabel dependen.

Ghozali (2009) menyatakan bahwa untuk menguji hipotesis dengan menggunakan uji F harus memenuhi kriteria pengambilan keputusan bahwa jika nilai F lebih besar dari 4 maka  $H_0$  dapat ditolak pada derajat kepercayaan 5%.  $H_0$  menunjukkan bahwa variabel independen secara bersama – sama tidak dapat mempengaruhi variabel dependen. Apabila hipotesis alternatif diterima, maka semua variabel independen secara serentak dan signifikan mempengaruhi variabel dependen.

#### **3.5.4.3 Uji Statistik T**

Uji statistik F mendeteksi seberapa jauh sebuah variabel independen dapat menjelaskan variabel dependennya. Uji statistik F akan menjadi lengkap dengan adanya uji statistik t. Uji F mendeteksi secara simultan, sedangkan pada uji t pengaruh variabel independen terhadap dependen dideteksi secara parsial. Hasil

uji tersebut akan membuktikan bahwa suatu variabel independen dapat menjelaskan secara signifikan variabel dependen atau tidak.

Berdasarkan pernyataan Ghozali (2009) mengenai cara melakukan uji t yaitu jika jumlah *degree of freedom* (df) adalah 20 atau lebih dan derajat kepercayaan sebesar 5%, maka  $H_0$  menyatakan suatu parameter memiliki nilai 0 dapat ditolak jika nilai lebih besar dari 2 (dalam nilai absolut). Jika memenuhi syarat tersebut,  $H$  alternatif dapat diterima. Maka, variabel independen mempengaruhi variabel dependen secara parsial.

### **3.5.5 Tahapan Pelaksanaan Kegiatan Penelitian**

Dari sampel yang sudah ditentukan kemudian dibuat distribusi sampelnya. Maka akan ditemukan total sampel yang ada keseluruhan dan selanjutnya ditentukan berapa sampel untuk diteliti. Setelah mendapatkan data yang diinginkan dari kuesioner yang sudah disebar, maka dari data tersebut mulai dianalisis untuk mendapatkan hasil dari hipotesis yang telah ditentukan.

Kemudian dari sampel tersebut ditentukan statistik deskriptifnya. Statistik deskriptif merepresentasikan data dari hasil penyebaran kuesioner. Statistik deskriptif menjelaskan mengenai jumlah sampel, kisaran teoritis, kisaran aktual, rata – rata dan standar deviasi. Kemudian data mulai diolah dengan menggunakan program SPSS 16.0 menggunakan metode regresi berganda. Dari pengolahan data tersebut akan dapat dianalisis hipotesis – hipotesis untuk menunjang simpulan hasil penelitian.. Setelah semua data dianalisis sesuai alat analisis yang dipilih, maka akan dibuat kesimpulan penelitian.

## **BAB IV**

### **HASIL DAN ANALISIS**

#### **4.1 Deskripsi Objek Penelitian**

Pada penelitian ini akan dilihat hubungan antara kualitas auditor dan *human capital* pada BPK dan BPKP. Kedua instansi pemerintah tersebut yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang merupakan eksternal auditor bagi pemerintah, serta Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang berperan sebagai internal auditor pemerintah. Melihat pentingnya kedua peran badan tersebut dalam pemerintahan, maka dipilih kedua badan tersebut untuk diteliti mengenai *human capital* di dalamnya dan dampaknya terhadap kualitas auditor.

Peran penting BPK dan BPKP tersebut membantu dalam menciptakan akuntabilitas bagi pemerintah Indonesia. Hal tersebut juga menjadi alasan penulis dalam memilih BPK dan BPKP sebagai objek penelitian ini. Apabila pemerintah memiliki akuntabilitas yang baik, maka arus keuangan akan berjalan dengan baik dalam negeri ini dan dapat mengurangi adanya kecurangan. Akuntabilitas pemerintah harus tercipta tidak hanya pada pemerintah pusat saja tetapi juga pemerintah daerah. Pemerintah daerah nantinya akan mempertanggungjawabkan keuangan daerah pada pemerintah pusat.

Pemerintah pusat merupakan cerminan dari keseluruhan pemerintah daerah. Untuk mewujudkan akuntabilitas pada pemerintah daerah, kini BPK dan BPKP memiliki kantor perwakilan yang berada di tiap wilayah provinsi di Indonesia. Hal

tersebut sangat menunjang dalam kinerja dari BPK dan BPKP untuk menjalankan perannya terhadap pemerintah daerah.

Pemilihan wilayah penelitian adalah di Jawa Tengah dan Daerah Istimewa. Kedua wilayah tersebut merupakan provinsi di pulau jawa yang memiliki karakteristik budaya dan masyarakat yang hampir sama. Pada data ini akan menggabungkan data dari Jawa Tengah dan DIY pada masing – masing BPK dan BPKP. Maka untuk mendapatkan hasil yang baik kedua wilayah tersebut harus memiliki latar belakang karakteristik masyarakat yang tidak jauh berbeda.

Penelitian hanya dilakukan pada BPK Jawa Tengah dan DIY serta BPKP DIY. Dalam proses penelitian, BPKP Jawa Tengah tidak dimasukkan dalam objek penelitian karena pada BPKP Jawa Tengah masih terdapat penelitian dari instansi lain yang waktu penyelesaiannya diprediksi cukup lama. Oleh karena itu, BPKP Jawa Tengah menolak untuk dilakukan penelitian secara bersamaan. Hal tersebut tidak mengurangi kualitas hasil penelitian ini karena jumlah responden yang dimiliki BPK Jawa Tengah dan DIY sepadan dengan jumlah responden BPKP DIY. Oleh karena itu, tidak akan terjadi ketimpangan jumlah responden. Di samping itu, dengan adanya standar sistem rekrutmen yang sama dari BPKP pusat ke BPKP daerah, maka kualitas sumber daya manusia pada BPKP tidak terdapat perbedaan signifikan.

Pada BPK Jawa Tengah dan DIY serta BPKP DIY dilakukan penyebaran kuesioner kurang lebih selama satu bulan, yang menyesuaikan dengan jadwal pemeriksaan auditor BPK dan BPKP. Pada ketiga instansi tersebut memiliki jumlah auditor yang berbeda, sehingga mempengaruhi jumlah penyebaran

kuesioner pada tiap instansi. Tabel 4.1 menjelaskan mengenai penyebaran kuesioner pada BPK dan BPKP.

**Tabel 4.1**  
**Keterangan Penyebaran Kuesioner**  
**BPK dan BPKP**  
**Jawa Tengah dan DIY**

Kuesioner tersebar	250
Kuesioner yang tidak kembali	103
Kuesioner yang kembali	147
Kuesioner yang tidak dapat dipakai	5
Kuesioner yang dapat diolah	<b>142</b>

Sumber : Data primer diolah, 2010

Kuesioner tersebut disebar sejak tanggal 21 April 2010 dan terkumpul semua pada tanggal 25 Mei 2010. Pada proses penyebaran tersebut, dilakukan langsung ke tiap – tiap instansi dan mengikuti prosedur yang ada yaitu melalui bagian Sumber Daya Manusia (SDM) atau Kepegawaian pada tiap instansi. Dari bagian tersebut, kuesioner disebar langsung pada auditor masing – masing. Gambaran umum mengenai data demografi auditor pada BPK dan BPKP dijelaskan pada tabel 4.2.

**Tabel 4.2**  
**Data Demografi BPK dan BPKP**

Kriteria	Jenis	BPK		BPKP	
		Σ	%	Σ	%
Jabatan	Auditor Ahli Utama	-	-		
	Auditor Ahli Madya	-	-	11	15%
	Auditor Ahli Muda	13	19%	23	31%
	Auditor Ahli Pratama	44	65%	14	19%
	Auditor Terampil Muda / Auditor Penyelia	6	9%	18	24%
	Auditor Trampil Pratama / Auditor Pelaksana Lanjutan	1	1%	7	9%
	Auditor Terampil Pemula/ Auditor Pelaksana	2	3%	1	1%
	Yang Lainnya	2	3%	-	-



Total		<b>68</b>	100%	<b>74</b>	100%
Lama Pengalaman Kerja di Bidang Audit (dalam tahun)	0-5	38	56%	-	-
	6 - 10	17	25%	7	9%
	11 - 15	10	15%	25	34%
	16 - 20	2	3%	12	16%
	21 - 25	1	1%	21	28%
	26 - 30	-	-	9	12%
Total		<b>68</b>	100%	<b>74</b>	100%
Lama Pengalaman Kerja di BPK (dalam tahun)	0-5	36	53%	-	-
	6 - 10	16	24%	6	8%
	11 - 15	10	15%	26	35%
	16 - 20	-	-	13	18%
	21 - 25	4	6%	19	26%
	26 - 30	1	1%	10	14%
	31 - 35	1	1%	-	-
Total		<b>68</b>	100%	<b>74</b>	100%
Pendidikan Formal Terakhir	D3	3	4%	24	32%
	S1	46	68%	30	41%
	Profesi	12	18%	8	11%
	S2	7	10%	12	16%
	S3	-	-	-	-
Total		<b>68</b>	100%	<b>74</b>	100%
Sertifikasi	Memiliki sertifikasi profesional lain	6	9%	6	8%
	Tidak memiliki sertifikasi profesional lain	62	91%	68	92%
Total		<b>68</b>	100%	<b>74</b>	100%
Seminar / Training	Rutin	1	1%	30	41%
	Sering tetapi tidak rutin	43	63%	37	50%
	Jarang	23	34%	7	9%
	Tidak pernah	1	-	-	-
Total		<b>68</b>	99%	<b>74</b>	100%

Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada BPK dan BPKP terdapat berbagai pembagian kerja dan tidak semua adalah auditor. Responden pada penelitian ini hanya difokuskan pada auditor pada masing – masing instansi. Deskripsi responden didapatkan melalui kuesioner. Hal tersebut dapat menjelaskan lebih jauh mengenai sampel pada penelitian ini. Selanjutnya pada penelitian ini akan digabungkan data BPK Jawa Tengah dan

DIY menjadi data BPK, yang akan dibandingkan dengan data BPKP DIY menjadi data BPKP.

Auditor pada BPK dan BPKP memiliki jenjang jabatan yang hampir sama, perbedaannya terdapat pada jenis jabatan tertinggi di BPK adalah Ahli Madya yang tidak terdapat pada BPKP. Selain itu, kedua instansi ini memiliki jenis jabatan yang sama. Responden terbesar BPK adalah Auditor Ahli Pratama yaitu 65% sedangkan BPKP sebagian besar responden adalah pada Auditor Ahli Muda yaitu sebesar 31% dari total keseluruhan responden. Kedua jabatan tersebut memiliki jenjang peran yang tidak jauh berbeda.

Jabatan cukup dipengaruhi dengan berapa lama pengalaman seseorang dalam melakukan audit. Pada penelitian diungkapkan mengenai lama bekerja di bidang audit dan lama bekerja pada instansi tersebut. Pada BPK sebagian responden berpengalaman bekerja pada bidang audit pada skala 0-5 tahun sebanyak 56% sedangkan BPKP pada range 11-15 tahun sebanyak 34%. Sedangkan pengalaman bekerja pada BPK sebagian besar pada skala 0-5 tahun yaitu sebanyak 53% dan pada BPKP kebanyakan pada range 11-15 tahun yaitu sebanyak 35%.

Pengalaman bekerja biasanya terkait dengan latar belakang pendidikan. Sebagian besar karyawan BPK dan BPKP memiliki pendidikan terakhir yaitu S1 sebanyak 68% dan 41%. Hampir seluruh responden berlatar belakang pendidikan jurusan akuntansi. Hal tersebut dapat membantu proses pelaporan audit yang baik, karena auditor telah dibekali dengan ilmu audit.

Dengan adanya pendidikan formal saja tidak cukup, harus didukung dengan tambahan pendidikan non formal lain. Pada BPK hanya terdapat 9% yang memiliki sertifikasi pendukung yang menunjang keahlian auditor. Sedangkan pada BPKP juga hanya terdapat 8% yang memiliki tambahan sertifikat atau gelar profesi lain yang menunjang dalam proses audit. Dari hasil tersebut, maka perlu dikembangkan lagi minat auditor dalam pengembangan kualitas melalui pendidikan informal.

Pendidikan informal yang bersifat mandiri tidak cukup tanpa adanya dukungan pengembangan dari instansi terkait. BPK dan BPKP telah memiliki Pusat Pendidikan dan Pelatihan khusus untuk karyawan. Auditor pada BPK sebesar 63% sering mengikuti seminar atau training, tetapi tidak rutin. Hal tersebut juga terlihat pada BPKP yaitu sebesar 50% auditor sering mengikuti seminar dan training tetapi tidak bersifat rutin. Hal ini menunjukkan bahwa pengembangan sumber daya manusia pada BPK dan BPKP sudah menjadi perhatian tersendiri guna meningkatkan kinerja tiap individu dan instansi pada akhirnya.

#### **4.2 Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif menggambarkan tiap variabel dalam penelitian ini. Variabel dependen pada penelitian ini adalah kualitas auditor yang terdapat pada BPK (Jawa Tengah dan DIY) dan BPKP (DIY). Sedangkan variabel independen terdiri dari pendidikan, pengalaman, tingkat kualifikasi profesi dan *Continuing*

*Professional Auditor* (CPD). Pada statistik deskriptif ini akan dijelaskan mengenai nilai minimal dan maksimal, nilai rata – rata dan standar deviasi.

**Tabel 4.3**  
**Statistik Deskriptif BPK**

Variabel	N	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata – rata	Standar Deviasi
EDU	68	2-10	2-10	8.24	1.477
EXP	68	2-10	2-10	8.15	1.406
PROF	68	3-15	3-15	10.04	2.091
CPD	68	3-15	3-15	12.12	2.256
QUAL	68	3-15	6-15	11.97	1.779
Valid N (listwise)	68				

Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada tabel 4.3 terlihat bahwa kisaran aktual sama dengan kisaran teoritis, kecuali pada kualitas (QUAL). Kemudian, untuk variabel EDU memiliki rata – rata 8,24 dan standar deviasi 1,477 yaitu kurang dari 20% dari nilai rata – rata. Hal itu menunjukkan bahwa variasi yang dimiliki kecil.

Variabel EXP memiliki nilai rata – rata 8,15 dan standar deviasi 1,406. Standar deviasi kurang dari 1,63 (20% dari nilai rata – rata), maka variasi kecil. Sedangkan variabel PROF memiliki nilai rata – rata 10,04 dan standar deviasi 2,091 yang berarti sekitar 20% dari nilai rata – rata. Pada variabel CPD memiliki nilai rata – rata 12,12 dan standar deviasi 2,256 yang masih kurang dari 20% nilai rata – rata, berarti variasi kecil. Yang terakhir adalah variabel QUAL yang memiliki nilai rata – rata 11,97 dan standar deviasi 1,779. Standar deviasi tersebut berada cukup di bawah 20% dari nilai rata – rata, maka variasi yang cukup kecil.

**Tabel 4.4**  
**Statistik Deskriptif BPKP**

Variabel	N	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata – rata	Standar Deviasi
EDU	74	2-10	6-10	8.16	1.147
EXP	74	2-10	6-10	8.32	1.048
PROF	74	3-15	7-15	11.07	1.882
CPD	74	3-15	10-15	12.55	1.386
QUAL	74	3-15	10-15	12.99	1.350
Valid N (listwise)	74				

Sumber : Data primer diolah, 2010

Statistik deskriptif BPKP pada tabel 4.4 memiliki jumlah (N) 74 dengan kisaran teoritis dan kisaran aktual cukup berbeda. Variabel EDU memiliki kisaran aktual 6-10 yang memiliki range lebih kecil dari kisaran teoritisnya. Nilai rata - rata adalah 8,16 dengan standar deviasi 1,147 yang berada di bawah 20% nilai rata – rata. Sedangkan variabel EXP memiliki kisaran yang sama dengan variabel EDU. Nilai rata – rata yang dimiliki adalah 8,32 dengan standar deviasi 1,048 yang berarti di bawah 20% dari nilai rata – rata, maka memiliki variasi kecil.

Variabel yang ketiga adalah PROF yang memiliki kisaran aktual 7-15 dari kisaran teoritis 3-15. Nilai rata – rata PROF adalah 11,07 dengan standar deviasi 1,882 di bawah 20% dari nilai rata – rata. Selanjutnya, terdapat variabel CPD memiliki kisaran aktual 10-15 sehingga range cukup kecil dibanding variabel yang lain. Nilai rata – rata yaitu 12,55 dan standar deviasi adalah 1,386 di bawah 20% dari nilai rata – rata, sehingga variasi kecil. Dan variabel QUAL memiliki

kisaran aktual yang sama dengan variabel CPD. Nilai rata – rata adalah 12,99 dan standar deviasi 1,350 yang memiliki variasi kecil.

### 4.3 Uji Alat Analisis

#### 4.3.1 Uji Reabilitas

Uji reabilitas pada penelitian ini menggunakan uji statistik Cronbach Alpha. Nunnally (1960) dalam Ghozali (2009) menyatakan bahwa konstruk akan dikatakan reliabel jika memenuhi uji Cronbach Alpha lebih dari 0,60. Pada tabel 4.5 dapat dilihat hasil dari uji reabilitas. Data tersebut menunjukkan bahwa semua nilai cronbach alpha diatas 0,6 atau 60%. Dari data dapat disimpulkan bahwa semua variabel adalah reliabel.

**Tabel 4.5**  
**Hasil Uji Reabilitas**

No.	Variabel	Cronbach Alpha
1	CPD	88,10%
2	QUAL	76,90%

Sumber : Data primer diolah, 2010

#### 4.3.2 Uji Validitas

Uji validitas berguna untuk mengetahui valid atau tidaknya suatu kuesioner, maka perlu dilakukan uji validitas. Uji validitas dilakukan dengan menggunakan korelasi bivariate pada masing – masing indikator atau variabel dan total skor konstruk. Hasil korelasi tersebut harus signifikan. Setelah diolah menggunakan korelasi bivariat, pada tabel *correlation* (terdapat pada lampiran 5) didapatkan

bahwa tiap – tiap indikator atau variabel terhadap semua konstruk memiliki hasil yang signifikan. Maka, dapat disimpulkan bahwa tiap variabel adalah valid.

#### 4.4 Uji Asumsi Klasik

##### 4.4.1 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas cukup penting, yaitu untuk menguji apakah pada variabel independen ditemukan adanya korelasi atau tidak. Jika dalam suatu variabel ditemukan adanya korelasi, maka variabel tersebut tidak ortogonal. Yang dimaksud dengan variabel ortogonal adalah jika nilai korelasi antar sesama variabel independen adalah 0. Oleh karena itu, untuk mendeteksi hal tersebut digunakan nilai *Tolerance* dan *VIF* (*Variance Inflation Factor*). Variabel independen dikatakan terbebas dari multikolinieritas maka nilai *Tolerance*  $\geq 0,1$  dan nilai *VIF*  $\leq 10$ . Pada tabel 4.6 merupakan perhitungan statistik dari gabungan antara BPK dan BPKP.

**Tabel 4.6**  
**Collinearity**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
EDU	.314	3.181
EXP	.960	1.041
PROF	.316	3.161
CPD	.983	1.017

Sumber : Data primer diolah, 2010

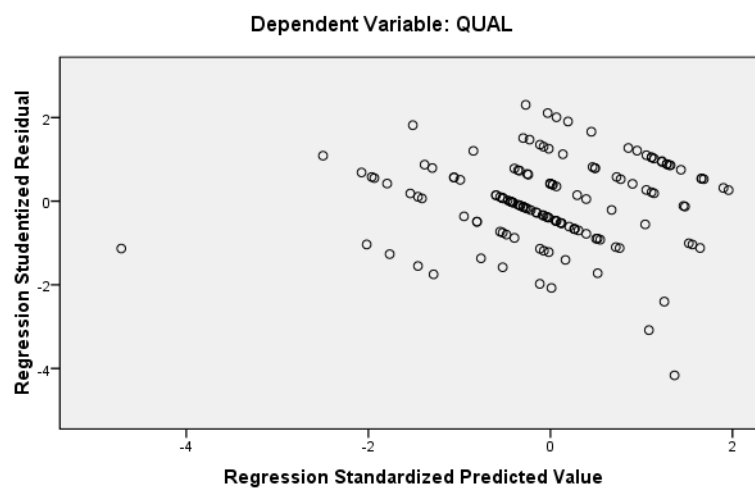
Pada tabel 4.6 tidak terdapat variabel independen yang memiliki nilai *Tolerance*  $\leq 0,10$  dan nilai *VIF*  $\geq 10$ . Dari data tersebut didapat bahwa tidak ada

korelasi antara variabel independen pada model regresi tersebut. Kesimpulan dari data tersebut dapat dinyatakan tidak terdapat multikolinieritas dalam model regresinya.

#### 4.4.2 Uji Heterokedastisitas

Pengujian heterokedastisitas dilakukan untuk melihat dalam model regresi apakah terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan dengan pengamatan lain. Sehingga didapatkan model regresi yang baik adalah yang bersifat homoskedastisitas. Pengujian ini menggunakan grafik scatterplot untuk melihat apakah model regresi heterokedastisitas atau tidak.

**Gambar 4.1**  
**Scatterplot**



Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada gambar 4.1 terlihat grafik Scatterplot dari data BPK dan BPKP yang menunjukkan titik – titik yang menyebar secara acak di sekitar angka 0 pada



sumbu Y. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi. Sehingga data yang diolah adalah homoskedastisitas.

#### 4.4.3 Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan dengan tujuan untuk melihat baik variabel independen maupun variabel dependen dalam sebuah model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Karena uji normalitas ini merupakan syarat untuk melakukan uji t dan uji F. Pengujian ini menggunakan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S).

Uji K-S menggunakan nilai *Asymp.Sig (2-tailed)*, yang nilai tersebut harus di atas tingkat alpha yaitu 5% atau 0,05. Selain itu dilihat nilai Kolmogorov-Smirnov, apakah signifikan terhadap nilai *Asymp.Sig (2-tailed)* atau tidak. Hasil dari analisis uji K-S dapat dilihat pada tabel 4.7. Uji K-S dilengkapi dengan keterangan gambar grafik P-Plot.

**Tabel 4.7**

#### Uji K-S

#### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

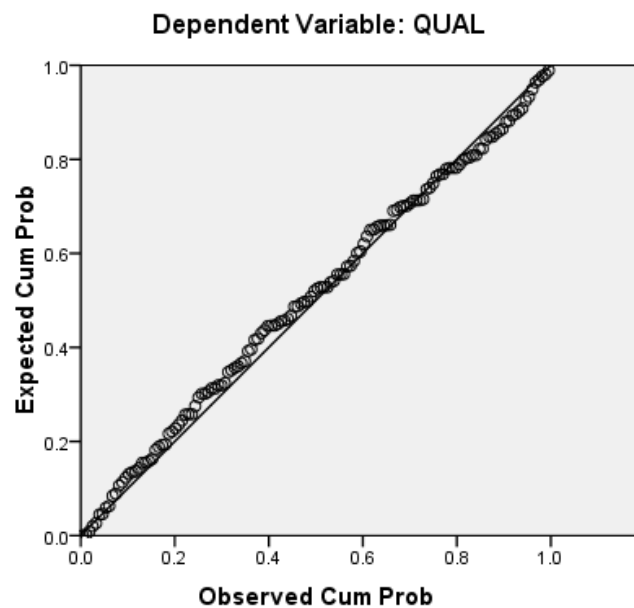
		Unstandardized Residual
N		142
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.20585865
Most Extreme Differences	Absolute	.050
	Positive	.033
	Negative	-.050
Kolmogorov-Smirnov Z		.600
Asymp. Sig. (2-tailed)		.865

- a. Test distribution is Normal.
- b. Calculated from data.

**Gambar 4.2**

**P-Plot**

**Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual**



Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada tabel 4.7 terlihat bahwa Asymp.Sig (2-tailed) lebih dari 0,05. Hal tersebut menunjukkan bahwa data terdistribusi normal. Selain itu juga grafik P-P Plot menunjukkan bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal. Oleh karena itu, grafik P-P Plot menunjukkan bahwa data terdistribusi normal. Dari kedua uji tersebut, menunjukkan bahwa data terdistribusi secara normal.

## 4.5 Uji Hipotesis

### 4.5.1 Koefisien Determinan ( $R^2$ )

Koefisien determinan digunakan dalam mendeteksi seberapa jauh kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Pada data yang diolah terdapat lebih dari dua variabel independen. Adjusted  $R^2$  pada hasil analisis tepat digunakan untuk menghindari kemungkinan bias terhadap variabel independen yang lebih dari dua.

**Tabel 4.8**  
**Uji Koefisien Dterminansi**  
**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.680 <sup>a</sup>	.463	.447	1.223

a. Predictors: (Constant), EDU, EXP, PROF, CPD

b. Dependent Variable: QUAL

Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada tabel 4.8 di atas terlihat bahwa angka R 0,680, maka korelasi antara variabel dependen terhadap variabel independen adalah kuat. Hal itu disebabkan karena angka R harus lebih besar sama dengan 0,5. Selanjutnya dilihat pada Adjusted  $R^2$  yaitu sebesar 0,447, menunjukkan bahwa kualitas auditor dapat dijelaskan dengan variabel pendidikan, pengalaman, tingkat kualifikasi profesi dan CPD sebesar 44,7% .

#### 4.5.2 Uji Statistik F

Pada hipotesis kelima dari penelitian ini, menguji apakah seluruh variabel independen secara bersama – sama berpengaruh terhadap kualitas auditor. Maka,

digunakan Uji F yang akan menguji hipotesis secara simultan terhadap variabel dependen. Kriteria yang ditetapkan adalah jika nilai F lebih besar dari 4 maka  $H_0$  ditolak pada derajat kepercayaan 5%. Hipotesis alternatif dapat diterima saat  $H_0$  ditolak, yang berarti bahwa seluruh variabel independen secara bersama sama mempengaruhi variabel dependen.

**Tabel 4.9**  
**ANOVA<sup>b</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	176.473	4	44.118	29.480	.000 <sup>a</sup>
	Residual	205.027	137	1.497		
	Total	381.500	141			

a. Predictors: (Constant), EDU, EXP, PROF, CPD

b. Dependent Variable: QUAL

Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada tabel 4.9 tampak bahwa nilai F yaitu 29.480 dengan tingkat signifikansi 0,000. Maka, model regresi tersebut menolak  $H_0$  dan menerima hipotesis alternatif, karena probabilitas  $< 0,05$ . Oleh karena itu, dapat dinyatakan bahwa semua variabel independen secara simultan dan signifikan mempengaruhi variabel dependen.

#### 4.5.3 Uji Statistika T

Pada pengujian sebelumnya menggunakan uji signifikansi simultan terhadap model regresi. Sedangkan pada uji t akan melihat pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen. Maka akan terlihat seberapa jauh masing – masing variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel

dependen. Pada uji t akan dilihat jumlah degree of freedom (df) yang harus lebih dari atau sama dengan 20 dan derajat kepercayaan 0,05, akan menolak H<sub>0</sub> jika nilai t lebih besar dari 2 pada nilai absolut. Sehingga jika uji memenuhi ketiga hal tersebut maka hipotesis alternatif akan diterima.

**Tabel 4.10**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.609	1.094		4.214	.000
EDU	.107	.202	.059	.530	.597
EXP	.031	.013	.158	2.473	.015
PROF	.147	.437	.038	.337	.736
CPD	.568	.056	.642	10.166	.000

a. Dependent Variable: QUAL

Sumber : Data primer diolah, 2010

Pada tabel 4.10 memiliki nilai t dan signifikansi yang serupa. Serupa yang dimaksud adalah hanya terdapat dua variabel yang memenuhi syarat uji t yaitu lebih dari 2. Variabel EXP dan variabel CPD memiliki nilai t lebih dari 2 dengan derajat kepercayaan kurang dari 0,05, maka H<sub>0</sub> ditolak dan hipotesis alternatif diterima. Dari uji tersebut, disimpulkan bahwa variabel pengalaman dan variabel CPD secara independen mempengaruhi kualitas auditor cukup kuat. Sedangkan variabel tingkat pendidikan formal tidak mempengaruhi kualitas auditor secara signifikan.

#### 4.6 Pembahasan

Pengolahan data dari BPK dan BPKP menggunakan SPSS 16.0 dengan metode analisis regresi berganda, maka didapatkan hasil pengolahan hipotesis sebagai berikut.

**Tabel 4.11**  
**Hasil Analisis Hipotesis**

Hipotesis	Keterangan	Ditolak/Diterima
H1	Tingkat pendidikan formal dan kualitas auditor memiliki hubungan positif	Ditolak
H2	Pengalaman kerja dan kualitas auditor memiliki hubungan positif	Diterima
H3	Tingkat Kualifikasi Profesi dan kualitas auditor memiliki hubungan positif	Ditolak
H4	Continuing Professional Development (CPD) dan kualitas auditor memiliki hubungan positif	Diterima
H5	Ketiga variabel independen atau keseluruhan <i>human capital</i> memiliki hubungan positif terhadap kualitas auditor.	Diterima

Sumber : Data primer diolah, 2010

Persamaan regresi yang didapat dari analisis data adalah sebagai berikut :

$$\text{QUAL} = 4,609 + 0,107 \text{EDU} + 0,031 \text{EXP} + 0,147 \text{PROF} + 0,568 \text{CPD} + 0,05 \dots \dots (4.1)$$

Persamaan 4.1 merepresentasikan model regresi dari hasil analisis data BPK dan BPKP. Konstanta yang dimiliki adalah 4,609 yang artinya adalah jika variabel independen dianggap konstan atau tidak terdapat variabel independen, maka rata – rata kualitas auditor sebesar 4,609 satuan.

Terkait dengan model regresi tersebut, pada pengujian parsial sebelumnya didapatkan variabel EDU dan PROF tidak berpengaruh signifikan pada QUAL.

Hal itu dibuktikan pada tabel 4.11 bahwa EDU pada ketiga analisis tersebut memiliki konstanta (pada kolom Sig.) yang signifikan di bawah 0,05 sehingga tingkat pendidikan formal auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditor. Sedangkan variabel pengalaman (EXP) dan *Continuing Professional Development* (CPD) berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditor. Pengaruh tersebut adalah positif, yaitu semakin tinggi pengalaman dan CPD maka semakin tinggi pula kualitas auditor.

Variabel tingkat pendidikan formal terbukti tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditor pada BPK dan BPKP. Pada data demografi dapat dilihat bahwa mayoritas auditor berlatar pendidikan S1 baik pada BPK ataupun BPKP. Tabel 2.2 dijelaskan mengenai hubungan golongan, jenjang jabatan, dan jenjang peran dalam Jabatan Fungsional Pemeriksa (JFP), untuk Jenjang peran minimal Ketua Tim Senior dan Jenjang JFP minimal Pemeriksa Ahli Pratama memiliki kualifikasi minimal S1. Kenaikan tiap jenjang berdasarkan *Point Factor System* atau *Job Grade*. Dari beberapa hal tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa tingkat pendidikan formal kurang begitu berperan banyak untuk memajukan kualitas auditor baik pada BPK, BPKP ataupun keduanya.

*Job grade* merupakan salah satu motivasi untuk memberikan hasil yang terbaik pada BPK dan BPKP. Untuk membantu auditor BPK dan BPKP dalam menghasilkan kinerja yang baik dan *job grade* yang baik, BPK dan BPKP memiliki badan pendidikan dan pelatihan pusat. Pada BPK pusat pendidikan dan pelatihan tersebut bernama Pusdiklat dan BPKP bernama Pusdiklawatnas, bertanggung jawab dalam perkembangan auditor BPK dan BPKP. Untuk

meningkatkan jenjang peran dan jabatan, harus melalui pendidikan dan pelatihan yang seharusnya oleh pusdiklat dan pusdiklawatnas. Maka, karyawan BPK dan BPKP lebih cenderung untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan pada Pusdiklat pusat daripada mengambil sekolah formal lagi untuk meningkatkan jenjang pendidikan.

Hasil dari analisis hipotesis pertama berbanding terbalik dengan hasil analisis Cheng et.al. (2009) yang menyatakan bahwa tingkat pendidikan formal berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Penelitian Christiawan (2002) membenarkan mengenai hasil analisis hipotesis pertama yang berlawanan dengan hasil penelitian Cheng et.al (2009). Hasil penelitian Christiawan (2002) menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa mata kuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah pada peningkatan kompetensi sarjana akuntansi. Penelitian Christiawan (2002) memperkuat hipotesis pertama mengenai hubungan kualitas auditor dan tingkat pendidikan formal yang tidak signifikan.

Variabel pengalaman gabungan dari analisis BPK dan BPKP memiliki koefisien regresi 0,031 yang berarti bahwa jika pengalaman yang dimiliki auditor naik satu satuan maka akan meningkatkan kualitas auditor sebesar 0,031 satuan. Pengalaman berpengaruh signifikan pada kualitas auditor. Hal ini didukung oleh pendapat Libby dan Frederick dalam Chen *et.al* (2008) bahwa pengalaman kerja



dapat menambah dan mengakumulasi dasar pengetahuan auditor dalam kesalahan laporan keuangan dan teknik audit.

Variabel PROF atau tingkat kualifikasi profesi auditor tidak berpengaruh secara signifikan pada kualitas auditor. Hal tersebut terlihat dari jenjang pendidikan pada auditor BPK dan BPKP yang telah memiliki gelar profesi tidak lebih dari 18% atau 12 orang dari keseluruhan auditor. Selain itu, pada kolom sertifikasi, kurang dari 10% yang memiliki sertifikasi lain yang menunjang kinerja auditornya. Analisis hipotesis ketiga tersebut berlawanan dengan hasil penelitian Cheng et.al.(2009) namun didukung oleh penelitian Carcello(2008). Carcello (2008) menyatakan bahwa dahulu, sejumlah besar lulusan sekolah bisnis ternama memilih untuk mengikuti profesi akuntansi. Saat ini, sedikit yang mengikuti jejak mereka, sebagian besar memilih jalur karir alternatif. Penelitian tersebut mendukung bahwa semakin sedikit lulusan S1 yang mengambil sekolah profesi. Dengan sedikitnya auditor yang memiliki kualifikasi profesi, maka menyebabkan pengaruh yang kurang signifikan antara tingkat kualifikasi profesi auditor dan kualitas auditor.

Variabel selanjutnya adalah variabel CPD yang berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Koefisien regresi variabel CPD sebesar 0,568 yang berarti jika CPD meningkat satu satuan maka akan meningkatkan kualitas auditor sebesar 0,568 satuan. Pada BPK, tiap meningkat 1 satuan maka akan meningkatkan kualitas auditor sebesar 0,568. Data menunjukkan bahwa variabel CPD berpengaruh signifikan terhadap variabel kualitas auditor. Hal ini didukung oleh pendapat Chen *et al* .(2008) yaitu cara yang biayanya paling efektif untuk

meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesi auditor adalah melalui *Continuing Professional Development (CPD)*, yang menjadi keutamaan *human capital* pada kantor akuntan publik.

BPK dan BPKP telah memiliki sistem CPD masing - masing melalui pusat pendidikan dan pelatihan. Sebagian besar dari auditor pada BPK dan BPKP merasa penting untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan yang telah disediakan oleh BPK dan BPKP pusat. Pusat pendidikan dan pelatihan tersebut telah memiliki program dan sistem yang tepat bagi perkembangan auditor pada BPK dan BPKP. Maka, dengan meningkatnya perkembangan auditor melalui proses CPD akan meningkatkan hasil dan kualitas auditor tersebut.

Pada hipotesis terakhir, dilihat pengaruh keseluruhan variabel independen terhadap kualitas auditor. Dengan menggunakan uji F yang mengukur secara simultan, dan didapatkan nilai F sebesar 29,480 yang signifikan pada 0,000. Dari nilai tersebut telah memenuhi uji signifikansi, maka secara keseluruhan dan bersama – sama semua variabel independen mempengaruhi variabel dependen, dan hipotesis terakhir diterima.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **1. Kesimpulan**

Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk mengetahui hubungan antara kualitas auditor dan *human capital* pada BPK dan BPKP. Selain itu juga melihat seberapa pengaruh *human capital* terhadap kualitas auditor pada BPK dan BPKP. Dengan melakukan proses dari awal pengumpulan data hingga pengolahan data, telah didapatkan hasil dari penelitian ini. Maka, dari hasil tersebut dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Secara simultan tingkat pendidikan, pengalaman, tingkat kualifikasi profesi dan CPD mempengaruhi kualitas auditor secara signifikan pada BPK dan BPKP.
2. Secara parsial, hanya pengalaman dan CPD yang mempengaruhi kualitas auditor secara signifikan. Tingkat pendidikan formal dan tingkat kualifikasi profesi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas auditor pada ketiga hasil analisis.
3. Pada data simultan BPK dan BPKP, koefisien determinansi ( $R^2$ ) adalah sebesar 44,7%, berarti bahwa variabel independen secara simultan dapat menjelaskan variabel dependen sebesar 44,7%, dan sisanya dipengaruhi faktor lain.

## 2. Keterbatasan

Dalam proses penelitian hingga menghasilkan kesimpulan, ditemui beberapa keterbatasan pada penelitian yaitu

1. Pada objek penelitian, studi kasus ini meliputi BPK dan BPKP Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY). Tetapi karena alasan tertentu, tidak dapat dilakukan penelitian di BPKP Jawa Tengah. Walaupun pada BPKP DIY dapat mewakili jumlah responden, tetapi dapat mengurasi variasi jawaban responden dalam penelitian.
2. *Human capital* hanya direpresentasikan oleh tiga variabel independen yaitu tingkat pendidikan, pengalaman, tingkat kualifikasi profesi dan CPD. Pada penelitian lain banyak mengungkapkan mengenai variabel yang dapat merepresentasikan *human capital*.

## 3. Saran

Dengan melihat hasil penelitian, maka diberikan saran – saran sebagai berikut :

### 1. Implikasi Kebijakan

Pada BPK dan BPKP, saran yang diberikan adalah sebaiknya pemberian penghargaan karena kualitas kerja lebih diperbanyak berupa kesempatan untuk meningkatkan jenjang pendidikan formal dan tingkat kualifikasi profesi. Hal itu merupakan investasi untuk tiap individu di samping berguna untuk meningkatkan kualitas *human capital* yang pada akhirnya meningkatkan kualitas instansi terkait yaitu BPKP.

Selain itu, hal itu juga dapat menambah minat para auditor untuk meningkatkan jenjang pendidikan atau profesi.

2. Saran Penelitian yang Akan Datang
  - a. Untuk penelitian selanjutnya, dapat melakukan inovasi pada variabel independen atau komponen dari *human capital*.
  - b. Untuk objek penelitian diusahakan lebih luas cakupannya, maka jawaban akan lebih beragam dan hasil semakin akurat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Amstrong, Michael.1999. *The Art of HRD, Human Resource Management Strategy and Action*.1st Ed.new Delhi : Crest Publishing House
- Badan Pemeriksa Keuangan,2009,Buku Program Reformasi Birokrasi BPK RI,Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan,2009,Rencana Strategis BPK RI,Jakarta.
- Boynton, William C.,Raymond N.Johnson, and Walter G. Kell.2003.*Modern Auditing I*.Ed.7.Jakarta:Erlangga.
- Boynton, William C.,Raymond N.Johnson, and Walter G. Kell.2003.*Modern Auditing II*.Ed.7.Jakarta:Erlangga.
- Carcello, Joseph V.2008."Human Capital Challenges Facing the Public Company Auditing Profession".*Current Issues in Auditing American Accounting Association*,Vol.2,pp.C1-C12
- Chen, Ken Y., Kuen-Lin Lin and Jian Zhou.2005."Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms". *Managerial Auditing Journal*, Vol.20, No.1, pp.86-104
- Chen, Ken Y., Randal J.Elder, and Jo-Lan Liu.2005."Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence From Taiwan". Diakses 18 Desember 2009, dari [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)
- Cheng, Yu-Shu, Yi-Pei Liu, and Chu-Yang Chien.2009."The Association Between Auditor Quality and Human Capital". *Managerial Auditing Journal*, Vol.24, No.6, pp.523-541
- Chung, Hyeesoo.2004."Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: An Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea".Diakses 18 Desember 2009, dari [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)

- Chuntao Li, Frank M.Song, and Sonia M.L Wong.2005."Audit Firm Size Effects in China's Emerging Audit Market ".Diakses 18 Desember 2009, dari [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)
- Christiawan, Yulius Jogi.2002."Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik:Refleksi Hasil Penelitian Empiris",Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol.3,No.2,Nopember 2002:79-92
- CIPD.2009."What is CPD?"<http://www.cipd.co.uk>, diakses 3 Januari 2010.
- Dahlan, Muhammad.2009."Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit dengan Diskresioneri Akrual dan Kebebasan Auditor".*Working Paper in Accounting and Finance*.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp. 183-99.
- Deis, D.R. and Giroux, G.A. (1992), "Determinants of audit quality in the public sector", *The Accounting Review*, Vol. 67, pp. 462-79.
- Duff, A.2004."AUDITQUAL:Dimensions of Audit Quality".Institute of Chartered Accountants of Scotland.Edinburgh.
- Duff,A.2009."Measuring Audit Quality in Era of Change (An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005)".*Managerial Auditing Journal*, Vol.24, No.5, pp.400-422
- Elfarini, Eunike Christina.2007."Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit".*Skripsi tidak dipublikasikan*, Universitas Negeri Semarang.
- Flaming, Linda J.2008."Audit Quality Components and The Effect of Non-Audit Services".*Proceeding of ASBBS*, Vol.15, No.1
- Francis, J.R. (2004), "What do we know about audit quality", *The British Accounting Review*, Vol. 36, pp. 345-68.

- Geiger & Rama (2003). Audit fees, nonaudit fees, and auditor reporting on stressed companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22:2, 53–69.
- Ghozali, Imam.2009. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: Badan penerbit Undip.
- Hoitash, Rani Ariel Markelevich and Charles A.Barragota. 2007. “Auditor Fees and Audit Quality”. *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, No.8, pp.761-786.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo.1999. *Metodologi Penelitian Bisnis (Untuk Akuntansi dan Manajemen)*. Yogyakarta: Badan Penerbit Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM.
- Jogiyanto. 2008. *Pedoman Survei Kuesioner: Mengembangkan Kuesioner, Mengatasi Bias, dan Meningkatkan Respon*. Yogyakarta : Badan Penerbit Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM.
- Kartika Widhi, Frianty.2006.Pengaruh Faktor-Faktor Keahlian dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris:KAP di Jakarta). *Skripsi tidak dipublikasikan*, Universitas Diponegoro.
- Lennox, C. (1999), “Audit quality and auditor size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses”, *Journal of Business, Finance and Accounting*, Vol. 26, pp. 99-805.
- Mayo, Andrew. 2000. “The Role of Employee Development in the Growth of Intellectual Capital.” *Personnal Review*, Vol.29 No.4,2000,pp.521-533.
- Murajad (2004), “Lecture 3,4,5 Regression, <http://mudrajad.com/>
- Mulyadi,2002.*Auditing*.Ed.6.Jakarta:Salemba Empat.
- Nelda, dan Adri, “Uji Validitas dan Reabilitas Pakt Multimedia Interaktif”, *Ilmucomputr.com*, 2008.



- Ongkorahardjo, Martina Dwi Puji Astri, Antonius Susanto, dan Dyna Rachmawati. 2008. "Ananlisis Pengaruh *Human Capital* Terhadap Kinerja Perusahaan (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia)".Jurnal Akuntansi dan Keuangan,Vol.10,No.1.
- Rachmawati, D., dan F. Wulani. 2004. "Human Capital dan Kinerja Dareah: Studi Kasus diJawa Timur", *Penelitian APTIK*, April: 1-73.d Regulated Markets. New York, NY: Touche R.
- Santosa, Singgih.2004.*Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*. Jakarta:PT.Gramedia.
- Sekaran, Uma. 2006.*Research Methods For Bussiness*.4 Ed.Jakarta:Salemba Empat.
- Simamora, Henry.2006. *Manajemen Sumber Daya Manusia*.Yogyakarta:Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Suharsaputra, Uhar. 2007. "Manajenem Pengetahuan Lembaga Pendidikan". <http://wordpress.com>. Diakses tanggal 17 Maret 2010.
- Suryanto. "*Sistem Akuntansi Pemerintahan*",<http://www.aniunpad.wordpress.com>. Diakses tanggal 31 Maret 2010

## KUISIONER

**HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSAAN KUEANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

(Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)



Disusun oleh :

**RIMA DEWI PRADITA  
C2C 006 125**

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG  
2010**



**DEPARTEMEN PENDIDIKAN NASIONAL  
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS  
DIPONEGORO**

Jalan Erlangga Tengah No. 17 Semarang – Kode Pos : 50241  
Telepon : (024) 8449211 ; 8443560, Fax : (024) 8449212

Hal : Permohonan Menjadi Responden

Yth. Bapak/Ibu responden  
Di tempat

Dengan Hormat,

Yang bertanda tangan di bawah ini, saya :

Nama : Rima Dewi Pradita  
NIM : C2C006125

adalah mahasiswa Program Studi Sarjana (S1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang sedang melaksanakan penelitian dalam rangka menyelesaikan skripsi yang berjudul “Hubungan antara Kualitas Auditor dan *Human Capital* di Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)”. Survey ini akan menghabiskan waktu kira-kira 10 menit. Untuk itu saya sangat mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu untuk dapat mengisi kuisisioner terlampir. Informasi yang saya peroleh hanya akan saya gunakan dalam penelitian ini, sesuai dengan kode etik penelitian, data tersebut akan dijamin kerahasiaannya.

Demikian permohonan ini saya sampaikan. Atas perhatian dan kesediaannya mengisi kuisisioner ini, saya ucapkan terima kasih.

**Rima Dewi Pradita**

## KUISONER PENELITIAN

### A. Data Demografis :

#### 1. Jabatan / posisi Anda pada BPK:

- AT Pml : Auditor Trampil Pemula / Auditor Pelaksana  
 AT Prt : Auditor Trampil Pratama / Auditor Pelaksana Lanjutan  
 AT Muda : Auditor Trampil Muda / Auditor Penyelia  
 AA Prt : Auditor Ahli Pratama  
 AA Muda: Auditor Ahli Muda  
 AA Mdy: Auditor Ahli Madya  
 AA Utm: Auditor Ahli Utama  
 yang Lainnya:.....

#### 2. Lama pengalaman kerja di bidang audit sampai saat ini:

\_\_\_ tahun \_\_\_ bulan

#### 3. Lama pengalaman kerja di BPK: \_\_\_ tahun \_\_\_ bulan

#### 4. Tingkat pendidikan formal Anda :

##### a. Pendidikan PraSarjana (setingkat D3), program/ bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

##### b. Pendidikan Sarjana (S1), program/ bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

##### c. Pendidikan Profesi

akuntansi  yang lainnya : \_\_\_\_\_

##### d. Pendidikan S2 (misal Msi,MM,dll), program / bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

##### e. Pendidikan doktor (S3)

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

#### 5. Apakah Anda memiliki sertifikat / gelar profesi lain yang menunjang bidang keahlian (selain akuntan publik) :

Ya, sebutkan: \_\_\_\_\_

Tidak

#### 6. Berapa kali intensitas Anda dalam mengikuti seminar atau training yang menunjang karir anda di BPK

Rutin, setiap sebulan \_\_\_ kali

Sering tetapi tidak rutin

Jarang

Tidak pernah

## B. Pertanyaan Mengenai Pendapat Auditor pada BPK

Bapak / Ibu / Saudara / i dimohon untuk memberikan tanggapan yang sesuai atas pernyataan – pernyataan berikut dengan memilih skor yang tersedia dengan cara disilang (X). Jika menurut Bapak / Ibu / Saudara / i tidak ada jawaban yang tepat maka jawaban dapat diberikan pada pilihan yang paling mendekati. Skor jawaban adalah sebagai berikut :

skor 1 : Sangat tidak setuju (STS)

skor 2 : Tidak setuju(TS)

skor 3 : Netral (N)

skor 4 : Setuju (S)

skor 5 : Sangat Setuju (SS)

<b>I.</b>	<b>Tingkat Pendidikan</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya membutuhkan pendidikan formal untuk melakukan audit yang baik					
2	Dengan memiliki jenjang pendidikan yang tinggi maka hasil audit saya menjadi semakin baik					
<b>II.</b>	<b>Pengalaman</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya sudah mengaudit lebih dari 2 tahun maka, audit yang saya lakukan lebih baik					

2	Bertambahnya intensitas mengaudit kasus – kasus dalam pemerintahan, maka saya merasa audit saya lebih baik					
3	Saya sudah sering mengaudit cukup banyak instansi, audit yang saya lakukan belum tentu lebih baik dari sebelumnya					
<b>III.</b>	<b>Tingkat Kualifikasi profesional</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya mengambil sekolah profesi agar saya dapat melakukan audit dengan lebih baik					
2	Setelah saya lulus pendidikan profesi, saya merasa hasil audit yang saya lakukan lebih baik					
3	Saya merasa hasil audit yang saya lakukan lebih baik dari hasil audit rekan saya yang tidak mengambil pendidikan profesi					
<b>IV.</b>	<b>CPD (Continuing Professional Development)</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya selalu mengikuti program pelatihan dan edukasi yang diberikan oleh tempat saya bekerja					

2	Saya merasa program pelatihan dan edukasi yang diberikan oleh tempat saya bekerja menunjang hasil kinerja saya					
3	Dengan mengikuti berbagai pelatihan dan edukasi yang diberikan tempat saya bekerja, saya merasa hasil audit saya lebih baik					
<b>V.</b>	<b>Kualitas Auditor</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Fasilitas yang diberikan BPK sangat menunjang dalam meningkatkan kemampuan audit saya					
2	Pelaporan audit saya akan lebih baik jika saya memahami informasi akuntansi klien					
3	Dalam melakukan audit saya berpedoman kepada SAP, SPKN, SPIP, dll sehingga hasil pelaporan saya telah sesuai aturan yang ada					

Terimakasih atas kesediaan Bapak/Ibu mengisi kuisioner ini.

**KUISONER PENELITIAN**

**HUBUNGAN ANTARA**

**KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL***

**DI BADAN PEMERIKSAAN KUEANGAN (BPK) DAN**

**BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN**

**PEMBANGUNAN (BPKP)**

**(Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**

**Rima Dewi Pradita**  
**+62 856 400 866 40**  
**rimadewi@gmail.com**  
**Kuisisioner No. ....**

## KUISIONER

**HUBUNGAN ANTARA KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL* DI BADAN PEMERIKSAAN KUEANGAN (BPK) DAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN (BPKP)**

(Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)



Disusun oleh :

**RIMA DEWI PRADITA  
C2C 006 125**

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG  
2010**



**DEPARTEMEN PENDIDIKAN NASIONAL  
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS  
DIPONEGORO**

Jalan Erlangga Tengah No. 17 Semarang – Kode Pos : 50241  
Telepon : (024) 8449211 ; 8443560, Fax : (024) 8449212

Hal : Permohonan Menjadi Responden

Yth. Bapak/Ibu responden  
Di tempat

Dengan Hormat,

Yang bertanda tangan di bawah ini, saya :

Nama : Rima Dewi Pradita  
NIM : C2C006125

adalah mahasiswa Program Studi Sarjana (S1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang sedang melaksanakan penelitian dalam rangka menyelesaikan skripsi yang berjudul “Hubungan antara Kualitas Auditor dan *Human Capital* di Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)”. Survey ini akan menghabiskan waktu kira-kira 10 menit. Untuk itu saya sangat mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu untuk dapat mengisi kuisisioner terlampir. Informasi yang saya peroleh hanya akan saya gunakan dalam penelitian ini, sesuai dengan kode etik penelitian, data tersebut akan dijamin kerahasiaannya.

Demikian permohonan ini saya sampaikan. Atas perhatian dan kesediaannya mengisi kuisisioner ini, saya ucapkan terima kasih.

**Rima Dewi Pradita**

## KUISONER PENELITIAN

### A. Data Demografis :

1. Jabatan / posisi Anda pada BPKP :

- Auditor ahli madya  
 Auditor ahli muda  
 Auditor ahli pratama  
 Auditor penyelia  
 Auditor pelaksana lanjutan  
 Auditor pelaksana  
 yang Lainnya:.....

2. Lama pengalaman kerja di bidang audit sampai saat ini:

\_\_\_ tahun \_\_\_ bulan

3. Lama pengalaman kerja di BPKP: \_\_\_ tahun \_\_\_ bulan

4. Tingkat pendidikan formal Anda :

a. Pendidikan PraSarjana (setingkat D3), program/ bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

b. Pendidikan Sarjana (S1), program/ bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

c. Pendidikan Profesi

akuntansi  yang lainnya : \_\_\_\_\_

d. Pendidikan S2 (misal Msi,MM,dll), program / bidang studi :

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

e. Pendidikan doktor (S3)

akuntansi  manajemen  yang lainnya : \_\_\_\_\_

5. Apakah Anda memiliki sertifikat / gelar profesi lain yang menunjang bidang keahlian (selain akuntan publik)

- Ya, sebutkan: \_\_\_\_\_  
 Tidak

6. Berapa kali intensitas Anda dalam mengikuti seminar atau training yang menunjang karir anda di BPKP :

- Rutin, setiap sebulan \_\_\_ kali  
 Sering tetapi tidak rutin  
 Jarang  
 Tidak pernah



## B. Pertanyaan Mengenai Pendapat Auditor pada BPKP

Bapak / Ibu / Saudara / i dimohon untuk memberikan tanggapan yang sesuai atas pernyataan – pernyataan berikut dengan memilih skor yang tersedia dengan cara disilang (X). Jika menurut Bapak / Ibu / Saudara / i tidak ada jawaban yang tepat maka jawaban dapat diberikan pada pilihan yang paling mendekati. Skor jawaban adalah sebagai berikut :

skor 1 : Sangat tidak setuju (STS)

skor 2 : Tidak setuju(TS)

skor 3 : Netral (N)

skor 4 : Setuju (S)

skor 5 : Sangat Setuju (SS)

<b>I.</b>	<b>Tingkat Pendidikan</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya membutuhkan pendidikan formal untuk melakukan audit yang baik					
2	Dengan memiliki jenjang pendidikan yang tinggi maka hasil audit saya menjadi semakin baik					
<b>II.</b>	<b>Pengalaman</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya sudah mengaudit lebih dari 2 tahun maka, audit yang saya lakukan lebih baik					

2	Bertambahnya intensitas mengaudit kasus – kasus dalam pemerintahan, maka saya merasa audit saya lebih baik					
3	Saya sudah sering mengaudit cukup banyak instansi, audit yang saya lakukan belum tentu lebih baik dari sebelumnya					
<b>III.</b>	<b>Tingkat Kualifikasi profesional</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya mengambil sekolah profesi agar saya dapat melakukan audit dengan lebih baik					
2	Setelah saya lulus pendidikan profesi, saya merasa hasil audit yang saya lakukan lebih baik					
3	Saya merasa hasil audit yang saya lakukan lebih baik dari hasil audit rekan saya yang tidak mengambil pendidikan profesi					
<b>IV.</b>	<b>CPD (Continuing Professional Development)</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Saya selalu mengikuti program pelatihan dan edukasi yang diberikan oleh tempat saya bekerja					

2	Saya merasa program pelatihan dan edukasi yang diberikan oleh tempat saya bekerja menunjang hasil kinerja saya					
3	Dengan mengikuti berbagai pelatihan dan edukasi yang diberikan tempat saya bekerja, saya merasa hasil audit saya lebih baik					
<b>V.</b>	<b>Kualitas Auditor</b>	<b>STS</b>	<b>TS</b>	<b>N</b>	<b>S</b>	<b>SS</b>
1	Fasilitas yang diberikan BPKP sangat menunjang dalam meningkatkan kemampuan audit saya					
2	Pelaporan audit saya akan lebih baik jika saya memahami informasi akuntansi klien					
3	Dalam melakukan audit saya berpedoman kepada SAP, SPKN, dan SP-APFP sehingga hasil pelaporan saya telah sesuai aturan yang ada					

Terimakasih atas kesediaan Bapak/Ibu mengisi kuisisioner ini.

**KUISONER PENELITIAN**

**HUBUNGAN ANTARA**

**KUALITAS AUDITOR DAN *HUMAN CAPITAL***

**DI BADAN PEMERIKSAAN KUEANGAN (BPK) DAN**

**BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN**

**PEMBANGUNAN (BPKP)**

**(Studi Kasus Wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta)**

**Rima Dewi Pradita**  
**+62 856 400 866 40**  
**rimadewi@gmail.com**  
**Kuisisioner No. ....**

### Lampiran 3

#### Hasil Data dan Kuesioner BPK dan BPKP

No.1- 68 = Hasil Data dan Kuesioner BPK

No.69-142 = Hasil Data dan Kuesioner BPKP

NO.	EDU	EXP	PROF	CPD 1	CPD 2	CPD 3	CPD	QUAL 1	QUAL 2	QUAL 3	QUAL
1	4	22	0	5	5	5	15	3	5	5	13
2	4	5	0	5	5	5	15	3	3	4	10
3	6	1	1	4	4	4	12	4	5	5	14
4	4	12	0	3	3	3	9	3	3	3	9
5	4	12	0	5	5	4	14	4	5	5	14
6	6	10	1	4	3	4	11	3	4	4	11
7	4	6	0	4	4	4	12	4	4	4	12
8	4	3	0	2	4	4	10	4	5	4	13
9	4	5	0	2	4	3	9	3	4	4	11
10	5	2	1	5	5	4	14	3	4	5	12
11	4	2	0	4	4	4	12	4	4	4	12
12	3	10	0	2	4	4	10	3	4	4	11
13	4	10	0	4	4	3	11	3	4	4	11
14	6	10	1	4	4	4	12	4	5	4	13
15	3	20	0	4	4	4	12	3	4	4	11
16	4	2	0	3	4	3	10	3	4	4	11
17	4	3	0	3	3	3	9	3	3	3	9
18	4	2	0	4	4	4	12	3	4	3	10
19	4	2	0	4	4	4	12	3	4	4	11
20	4	3	0	4	5	4	13	2	4	4	10
21	4	1	0	5	4	4	13	4	4	4	12
22	5	4	1	5	4	4	13	4	4	4	12
23	5	2	1	5	5	5	15	5	5	5	15
24	4	7	0	5	5	5	15	5	5	5	15
25	4	12	0	5	5	5	15	5	5	5	15
26	4	4	0	5	5	5	15	5	5	5	15
27	4	6	0	5	5	5	15	4	5	5	14
28	4	3	0	5	4	5	14	3	5	4	12
29	4	2	0	4	5	5	14	4	5	5	14
30	4	1	0	5	5	4	14	4	5	5	14
31	5	2	1	4	4	4	12	4	4	4	12
32	4	2	0	5	5	4	14	4	5	5	14
33	5	3	1	3	4	3	10	3	3	3	9
34	4	3	0	5	4	5	14	2	5	4	11

35	5	15	1	3	4	4	11	4	4	4	12
36	4	11	0	3	3	3	9	3	4	4	11
37	5	10	1	4	4	4	12	3	4	4	11
38	4	15	0	5	5	5	15	3	3	3	9
39	4	8	0	4	4	4	12	5	4	4	13
40	5	16	1	3	4	4	11	4	4	4	12
41	4	2	0	4	4	4	12	4	4	4	12
42	4	2	0	4	4	4	12	4	4	4	12
43	4	7	0	5	5	5	15	4	5	5	14
44	4	4	0	2	3	3	8	3	4	4	11
45	6	7	1	5	5	5	15	4	5	5	14
46	4	1	0	4	4	4	12	3	4	4	11
47	4	6	0	3	3	3	9	3	4	4	11
48	4	1	0	4	4	4	12	4	4	4	12
49	6	6	1	5	5	5	15	5	5	5	15
50	5	7	0	5	5	4	14	4	5	5	14
51	4	5	0	4	3	3	10	3	4	4	11
52	6	10	1	2	4	4	10	4	4	4	12
53	4	12	0	4	4	4	12	4	4	5	13
54	4	1	0	4	4	3	11	4	4	4	12
55	5	12	0	1	1	1	3	1	1	4	6
56	5	2	0	4	4	4	12	4	4	4	12
57	4	1	0	3	4	4	11	4	4	4	12
58	4	10	0	4	4	3	11	2	4	5	11
59	4	6	0	5	5	5	15	5	5	5	15
60	4	1	0	3	3	3	9	4	3	4	11
61	5	12	0	4	4	4	12	4	4	4	12
62	4	4	0	5	5	4	14	4	4	4	12
63	6	5	1	4	4	4	12	3	4	3	10
64	4	5	0	4	4	4	12	4	4	4	12
65	4	13	0	4	4	4	12	4	4	4	12
66	4	4	0	4	4	4	12	4	4	4	12
67	4	5	0	4	3	3	10	3	3	3	9
68	3	2	0	5	5	5	15	4	5	5	14
69	6	9	1	4	4	4	12	4	4	5	13
70	5	15	0	4	5	5	14	5	5	5	15
71	3	15	0	4	4	4	12	4	4	4	12
72	3	20	0	4	4	4	12	4	5	5	14
73	4	25	0	4	4	4	12	4	4	4	12
74	4	10	0	5	5	5	15	5	5	5	15
75	3	10	0	4	4	4	12	4	4	5	13

76	4	23	0	4	4	4	12	5	5	5	15
77	4	25	0	5	5	5	15	3	5	5	13
78	6	24	1	3	3	4	10	4	4	4	12
79	4	15	0	4	4	4	12	4	4	4	12
80	3	24	0	4	4	4	12	5	4	4	13
81	5	26	1	5	5	5	15	5	5	5	15
82	4	15	0	5	4	5	14	5	5	5	15
83	3	21	0	4	4	4	12	4	4	4	12
84	3	10	0	4	4	4	12	3	4	4	11
85	4	10	0	4	4	4	12	4	5	5	14
86	3	25	0	4	5	5	14	5	4	4	13
87	3	24	0	5	5	5	15	5	4	4	13
88	4	27	0	3	4	4	11	4	5	3	12
89	4	10	0	4	4	4	12	4	4	4	12
90	4	23	0	4	4	4	12	5	4	4	13
91	6	16	1	4	4	4	12	5	5	5	15
92	4	30	0	4	4	4	12	4	4	4	12
93	4	29	0	4	4	3	11	4	4	4	12
94	4	23	0	4	4	4	12	4	4	4	12
95	4	11	0	4	4	4	12	5	5	5	15
96	4	20	0	4	4	4	12	5	5	4	14
97	4	10	0	4	4	4	12	4	4	4	12
98	3	23	0	4	4	4	12	4	4	4	12
99	4	28	0	4	4	4	12	4	4	4	12
100	4	18	0	4	4	4	12	4	5	5	14
101	3	12	0	3	4	4	11	5	4	4	13
102	3	20	0	4	5	4	13	4	4	5	13
103	4	23	0	3	4	3	10	3	4	4	11
104	6	15	1	4	4	4	12	3	4	4	11
105	4	23	0	4	4	4	12	4	4	4	12
106	6	20	1	4	5	5	14	5	5	5	15
107	5	23	0	5	5	5	15	5	5	5	15
108	5	14	0	4	4	3	11	4	4	4	12
109	6	15	1	4	4	5	13	4	5	4	13
110	6	14	1	5	5	5	15	5	5	5	15
111	4	12	0	5	5	5	15	5	5	5	15
112	5	16	1	4	5	5	14	5	5	5	15
113	4	13	0	5	5	5	15	5	5	5	15
114	4	26	0	3	4	4	11	4	4	4	12
115	5	11	1	5	5	5	15	4	5	5	14
116	3	12	0	4	4	4	12	4	4	4	12

117	6	11	1	4	4	4	12	4	4	4	12
118	3	11	0	2	4	4	10	4	4	4	12
119	6	13	1	4	4	4	12	4	4	4	12
120	4	22	0	4	5	5	14	5	5	4	14
121	3	15	0	4	5	5	14	4	4	4	12
122	6	14	1	5	5	5	15	5	5	5	15
123	3	14	0	3	4	3	10	4	4	4	12
124	4	30	0	4	4	4	12	4	4	4	12
125	4	18	0	4	4	4	12	4	4	4	12
126	3	15	0	4	4	3	11	4	3	3	10
127	3	25	0	4	4	4	12	5	4	4	13
128	6	27	1	4	4	4	12	4	4	4	12
129	4	25	0	4	4	4	12	4	4	4	12
130	3	23	0	4	4	4	12	5	5	5	15
131	3	20	0	5	4	4	13	4	4	4	12
132	4	20	0	4	4	4	12	4	4	3	11
133	3	15	0	4	4	4	12	5	4	4	13
134	6	14	1	4	4	4	12	4	5	5	14
135	4	20	0	4	4	4	12	4	4	4	12
136	3	22	0	4	4	5	13	5	5	5	15
137	5	23	1	4	4	4	12	4	4	5	13
138	4	11	0	5	5	5	15	3	5	3	11
139	5	28	1	5	5	5	15	5	5	5	15
140	3	24	0	4	4	4	12	5	4	4	13
141	3	12	0	4	4	4	12	5	4	4	13
142	3	17	0	4	5	4	13	4	4	4	12

## Lampiran 4

### Hasil Uji Reabilitas

#### 1. Variabel Independen : *Continuing Profesional Development*

##### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	142	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	142	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.874	.881	3

#### 2. Variabel dependen : *Kualitas Auditor*

##### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	142	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	142	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.



**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.754	.769	3

## Lampiran 5

### Uji Validitas *Correlations Bivariate Analysis*

#### 1. CPD – Continuing Professional Development

##### Correlations

	CPD 1	CPD 2	CPD 3	CPD
CPD 1 Pearson Correlation	1	.685**	.669**	.889**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
N	142	142	142	142
CPD 2 Pearson Correlation	.685**	1	.783**	.904**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
N	142	142	142	142
CPD 3 Pearson Correlation	.669**	.783**	1	.903**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
N	142	142	142	142
CPD Pearson Correlation	.889**	.904**	.903**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
N	142	142	142	142

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## 2. QUAL – Kualitas Auditor

### Correlations

	QUAL 1	QUAL 2	QUAL 3	QUAL
QUAL 1 Pearson Correlation	1	.505**	.415**	.814**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
N	142	142	142	142
QUAL 2 Pearson Correlation	.505**	1	.658**	.856**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
N	142	142	142	142
QUAL 3 Pearson Correlation	.415**	.658**	1	.806**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
N	142	142	142	142
QUAL Pearson Correlation	.814**	.856**	.806**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
N	142	142	142	142

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Lampiran 6

### Hasil Regresi Berganda

#### Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	CPD, EXP, PROF, EDU <sup>a</sup>		Enter

a. All requested variables entered.

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.680 <sup>a</sup>	.463	.447	1.223	1.919

a. Predictors: (Constant), CPD, EXP, PROF, EDU

b. Dependent Variable: QUAL

#### ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	176.473	4	44.118	29.480	.000 <sup>a</sup>
	Residual	205.027	137	1.497		
	Total	381.500	141			

a. Predictors: (Constant), CPD, EXP, PROF, EDU

b. Dependent Variable: QUAL

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

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.609	1.094		4.214	.000
	EDU	.107	.202	.059	.530	.597
	EXP	.031	.013	.158	2.473	.015
	PROF	.147	.437	.038	.337	.736
	CPD	.568	.056	.642	10.166	.000

a. Dependent Variable: QUAL

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

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	EDU	.314	3.181
	EXP	.960	1.041
	PROF	.316	3.161
	CPD	.983	1.017

a. Dependent Variable: QUAL

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

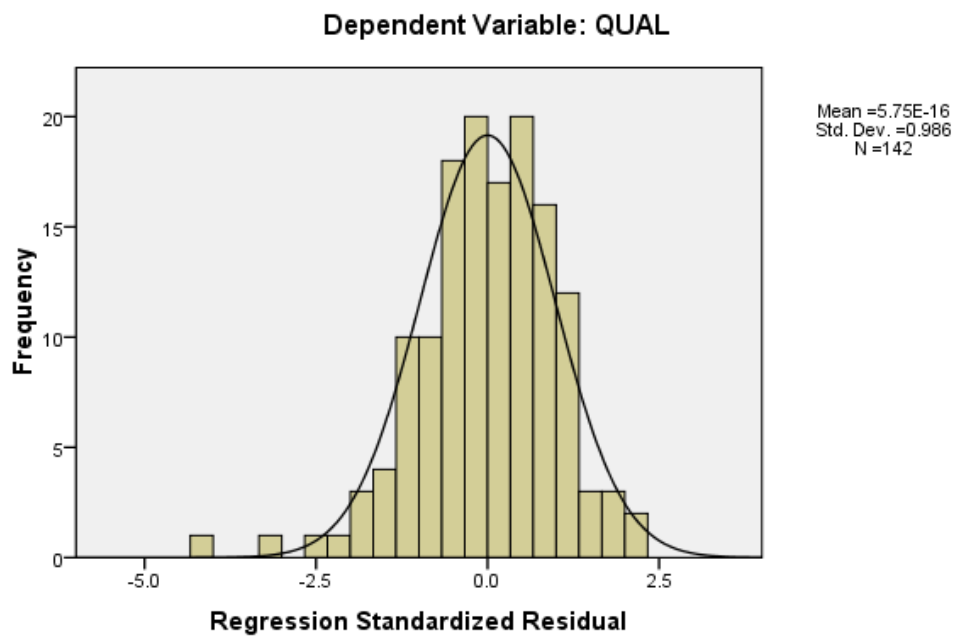
		Unstandardized Residual
N		142
Normal Parameters <sup>a, b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.20585865
Most Extreme Differences	Absolute	.050
	Positive	.033
	Negative	-.050
Kolmogorov-Smirnov Z		.600
Asymp. Sig. (2-tailed)		.865

a. Test distribution is Normal.

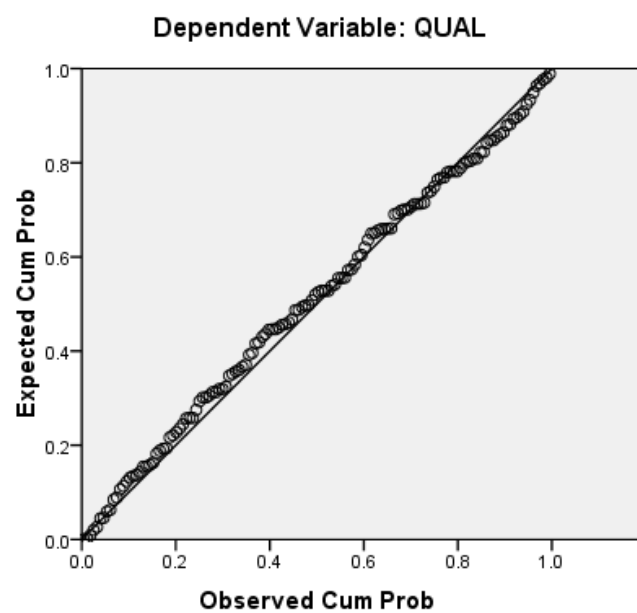
b. Calculated from data.

## Charts

## Histogram



## Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



## Scatterplot

Dependent Variable: QUAL

