

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI
KUALITAS AUDIT BPK-RI**

Dyah Setyaningrum

Universitas Indonesia

Abstract

The purpose of the study is to analyze factors that affect audit quality of Local Government Financial Statement in Indonesia. The results showed that the characteristics of auditor and characteristics of auditee jointly affect audit quality. Partially, the characteristics of auditor that consist of educational background, professional skills, and continuing professional education does not affect the quality of audits. Furthermore, from auditee characteristics, only the size of local government which proven to have negative effect on audit quality.

Keywords: audit quality, auditor characteristics, local government financial statement, local government characteristics

1.Latar Belakang

Otonomi Daerah dan Reformasi Keuangan yang telah dilakukan mulai awal tahun 2000 telah menghasilkan perubahan iklim pemerintahan. Akuntabilitas dan transparansi menjadi bahasa yang dijunjung tinggi dalam penyelenggaraan pemerintah, walaupun masih dalam taraf munculnya kesadaran pentingnya pertanggungjawaban. Namun hal ini perlu dihargai sebagai bentuk kemajuan dalam rangka menciptakan pemerintahan yang bersih dan berwibawa.

Menurut Mardiasmo (2005) terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*) yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. BPK-RI diamanatkan UU No. 15/ 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara untuk melakukan audit atas LKPD. Pemeriksaan oleh BPK-RI tidak hanya menghasilkan opini atas laporan keuangan dan laporan keuangan yang diaudit tetapi juga memberikan catatan hasil temuan. Temuan tersebut menjelaskan kelemahan pengendalian internal dan ketidaktaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Hasil audit juga memberikan informasi potensi kerugian negara yang ditemukan dalam proses audit akibat dari penyalahgunaan dan inefisiensi penggunaan APBN/APBD. Beberapa hasil audit BPK-RI tersebut ditindaklanjuti menjadi audit investigasi, kasus korupsi dan kasus pidana.

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

disyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang merupakan patokan

bagi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara.

Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit sudah banyak dilakukan di sektor komersial dan sektor publik yang dirangkum oleh Fitriany (2010). Tidak ada perbedaan signifikan dalam pengukuran kualitas audit di sector public dan sector komersial di Amerika. Namun, keunikan sektor pemerintahan di Indonesia membuat beberapa pengukuran kualitas audit yang dirangkum oleh Lowensohn *et.al.*, (2007) dengan menggunakan proksi seperti ukuran auditor, kualitas laba, reputasi KAP, besarnya *audit fee*, maupun tuntutan hukum pada auditor tidak dapat diterapkan. Hal ini karena BPK-RI adalah satu-satunya lembaga Negara yang bertanggung jawab terhadap pemeriksaan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan Negara, sehingga proksi tersebut tidak bisa sebagai proksi kualitas audit pada lembaga pemerintah. Pendekatan kedua yaitu pendekatan langsung dengan melihat proses audit yang dilakukan dan sejauh mana ketaatan KAP terhadap standar pemeriksaan audit, mungkin dapat diterapkan di Indonesia. Dalam website BPK (www.bpk.go.id) diperoleh hasil *peer review* atas kerja BPK yang dilakukan oleh *Supreme Audit Institution* Belanda. Hasil *peer review* ini dapat ditelaah lebih lanjut guna dikembangkan sebagai ukuran kualitas audit, namun datanya tidak dapat diakses secara luas oleh publik. Penelitian ini mengusulkan untuk menggunakan nilai temuan audit BPK-RI sebagai ukuran kualitas audit. Hal ini didasarkan pada definisi De Angelo (1981a) bahwa nilai temuan audit menunjukkan kemampuan auditor BPK-RI dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan audit adalah total jumlah kasus temuan oleh BPK-RI yang terdiri dari: (1) kerugian daerah; (2) potensi kerugian daerah; (3) kekurangan penerimaan; (4) administrasi; (5) ketidakhematan; (6) ketidakefisienan; dan (7) ketidakefektifan. Temuan audit ini dilaporkan pada pengguna laporan keuangan dalam hal ini lembaga perwakilan (DPR) yang mewakili rakyat sebagai pengguna laporan keuangan, dan dikembalikan kepada pemerintah daerah untuk ditindaklanjuti sebagai umpan balik bagi perbaikan di masa yang akan datang. Di Indonesia, penelitian yang sudah pernah dilakukan menggunakan pendekatan ketiga yaitu menggunakan persepsi dari berbagai pihak terhadap proses audit yang dilakukan meskipun sampelnya masih terbatas pada auditor internal, seperti yang dilakukan oleh Batubara (2008) dan Efendy (2010).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas

audit BPK-RI. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Batubara (2008) dan Efendy (2010) adalah penelitian ini menggunakan sampel auditor BPK-RI (auditor eksternal) dengan data sekunder yang diperoleh dari Biro Sumber Daya Manusia (SDM) BPK-RI, sedangkan dua penelitian sebelumnya menggunakan sampel auditor internal dengan data primer berupa kuisioner yang disebar ke Bawasko Kota Medan dan Inspektorat Daerah Kota Gorontalo. Penelitian ini akan menggunakan hasil penelitian menunjukkan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik auditee secara bersama-sama mempengaruhi kualitas audit. Namun pengujian secara parsial menunjukkan bahwa karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan pendidikan profesional berkelanjutan tidak mempengaruhi kualitas audit. Sedangkan untuk karakteristik auditee hanya ukuran pemerintah daerah yang terbukti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, namun kompleksitas pemerintah daerah tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi BPK RI tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit terutama untuk peningkatan kompetensi auditor eksternal seperti rekrutmen staf, pelatihan, peningkatan kecakapan profesional untuk meningkatkan kualitas audit di masa yang akan datang.

2. Landasan teori

2.1. *Agency Problem*

Agency theory muncul karena prinsipal dan agen memiliki kepentingan yang tidak selaras. Teori ini mengasumsikan bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen (Jensen dan Meckling, 1976). Zimmerman (1977) mengatakan bahwa *agency problem* terjadi dalam semua jenis organisasi, di sektor privat antara pemegang saham dengan manajemen, di sektor publik antara politisi dengan *voters* (rakyat). Politisi diasumsikan sebagai pihak yang mementingkan kepentingan pribadi/kelompok, sehingga maksimisasi kekayaan ditentukan apakah mereka akan dipilih kembali serta pendapatan masa kini dan masa depan. Kepentingan politisi adalah agar dapat dipilih kembali oleh rakyat, sehingga eksekutif dapat memanfaatkan anggaran negara demi kepentingan individu/kelompoknya. Oleh karena itu, rakyat membutuhkan transparansi penggunaan anggaran negara untuk memastikan kesejahteraan mereka terpenuhi.

Untuk mengurangi asimetri informasi antara politisi dan rakyat, laporan keuangan pemerintah daerah perlu diaudit oleh pihak yang independen. Menurut UU No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. BPK-RI adalah lembaga yang bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Laporan hasil pemeriksaan BPK-RI dapat memuat opini, temuan, kesimpulan dan rekomendasi tergantung lingkup pemeriksaannya. Hasil pemeriksaan ini setelah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum.

2.2. Determinan Kualitas Audit

Kualitas audit memiliki banyak dimensi sehingga sampai saat ini belum ada acuan/pedoman untuk mengukur kualitas audit. Hal ini karena kualitas audit merupakan konsep yang kompleks dan sulit dipahami, terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas audit yang berbeda-beda. DeAngelo (1981a) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan. Menurut Lowensohn *et al.*, (2007), kualitas audit dapat diukur dengan tiga pendekatan, yaitu: (1) menggunakan proksi kualitas audit, misalnya ukuran auditor (Mansi *et al.*, 2004), kualitas laba (Kim, 2002), reputasi KAP (Beatty, 1989), besarnya *audit fee* (Copley, 1991), adanya tuntutan hukum pada auditor (Palmrose, 1988), dan lain lain; (2) pendekatan langsung, misalnya dengan melihat proses audit yang dilakukan dan sejauh mana ketaatan KAP terhadap standar pemeriksaan audit (Dang, 2004; O’Keefe *et al.*, 1994); (3) menggunakan persepsi dari berbagai pihak terhadap proses audit yang dilakukan KAP (Carcello, 1992). Deis dan Giroux (1992), dengan menggunakan variabel Metrik (*QUALITY*) yang diukur berdasarkan hasil *Quality Control Review* (QCR). Dalam konteks sektor pemerintahan di Indonesia, pendekatan pertama yang dirangkum oleh Lowensohn [et.al.](#), (2007) dengan menggunakan proksi seperti ukuran auditor, kualitas laba, reputasi KAP, besarnya *audit fee*, maupun tuntutan hukum pada auditor tidak dapat diterapkan. Hal ini karena BPK-RI adalah satu-satunya lembaga Negara yang bertanggung jawab terhadap pemeriksaan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan Negara, sehingga proksi tersebut tidak bisa sebagai proksi kualitas audit pada lembaga pemerintah. Pendekatan kedua yaitu pendekatan langsung dengan melihat proses audit yang dilakukan dan sejauh mana ketaatan KAP terhadap standar pemeriksaan audit,

mungkin dapat diterapkan di Indonesia. Dalam website BPK (www.bpk.go.id) diperoleh hasil *peer review* atas kerja BPK yang dilakukan oleh *Supreme Audit Institution* Belanda. Hasil *peer review* ini dapat ditelaah lebih lanjut guna dikembangkan sebagai ukuran kualitas audit. Di Indonesia, penelitian yang sudah pernah dilakukan menggunakan pendekatan ketiga yaitu menggunakan persepsi dari berbagai pihak terhadap proses audit yang dilakukan meskipun sampelnya masih terbatas pada auditor internal, seperti yang dilakukan oleh Batubara (2008) dan Efendy (2010). Penelitian ini mengusulkan untuk menggunakan nilai temuan audit BPK-RI sebagai ukuran kualitas audit. Hal ini didasarkan pada definisi De Angelo (1981a) bahwa nilai temuan audit menunjukkan kemampuan auditor BPK-RI dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan audit adalah total jumlah kasus temuan oleh BPK-RI yang terdiri dari: (1) kerugian daerah; (2) potensi kerugian daerah; (3) kekurangan penerimaan; (4) administrasi; (5) ketidakhematan; (6) ketidakefisienan; dan (7) ketidakefektifan. Temuan audit ini dilaporkan pada pengguna laporan keuangan dalam hal ini lembaga perwakilan (DPR) yang mewakili rakyat sebagai pengguna laporan keuangan, dan dikembalikan kepada pemerintah daerah untuk ditindaklanjuti sebagai umpan balik bagi perbaikan di masa yang akan datang. Dimensi kualitas audit menurut De Angelo (1981a) adalah kompetensi dan independensi. Fitriany (2010) mengatakan bahwa independensi dan kompetensi merupakan *trade off*. Semakin lama mengaudit suatu perusahaan, kompetensi auditor semakin meningkat. Tetapi bersamaan dengan itu, hubungan auditor dengan klien semakin dekat (*familiar*) sehingga independensi menjadi turun. Namun, peningkatan kompetensi yang diiringi dengan penurunan independensi ini tidak selalu demikian karena ada *audit risk* di mana *cost* yang harus ditanggung auditor lebih besar daripada tambahan *revenue* yang diperoleh. Dengan kata lain *lost of independency* lebih besar daripada tambahan *fee* akibat tambahan klien (Watts dan Zimmerman, 1986). Karena adanya *audit risk* ini, ada sebagian auditor yang tetap memiliki kompetensi tanpa kehilangan independensinya.

Dalam Standar Umum Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) disebutkan bahwa kompetensi mensyaratkan keahlian/kemampuan pemeriksa. Keahlian/kemampuan ditentukan oleh latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi. Penelitian Batubara (2008) menggabungkan ketiga kemampuan ini sebagai proksi untuk mengukur kompetensi.

Lebih lanjut, Bakar [et.al](#) (2005) dalam Kasidi (2007) merangkum beberapa penelitian sebelumnya dan menemukan enam faktor yang mempengaruhi independensi auditor yaitu ukuran KAP, tingkat persaingan KAP, lamanya hubungan audit, *audit fee*, pelayanan konsultasi manajemen dan keberadaan komite audit. Meskipun Kasidi (2007) menemukan hanya keberadaan komite audit yang mempengaruhi independensi auditor. Rimawati (2011) menunjukkan bahwa intervensi manajemen klien, pemutusan hubungan kerja dan penggantian auditor, lamanya hubungan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Sedangkan *high fee audit*, sanksi atas *audit over time budget* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Di sektor publik Indonesia, pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit dapat dibuktikan oleh Batubara (2008), namun hal serupa tidak dapat dibuktikan oleh Efendy (2010).

2.3. Karakteristik Pemerintah Daerah

Knapp (1985) dalam Deis dan Giroux (1992) menemukan bahwa ukuran dan kesehatan keuangan *auditee* berhubungan dengan kualitas audit. *Auditee* yang memiliki laporan keuangan yang bagus memiliki kemungkinan yang lebih kecil untuk mengalami kegagalan finansial. Dalam situasi seperti ini, auditor yakin akan kualitas laporan keuangan *auditee* sehingga menjadi 'kurang rajin' dalam melakukan audit. Pemeriksaan audit di perusahaan besar (dengan kualitas laporan keuangan yang bagus) tidak selalu berarti kualitas auditnya rendah, namun karena auditor sudah merasa yakin dengan laporan keuangan ditambah dengan adanya tekanan yang diberikan oleh perusahaan besar sehingga kualitas audit menjadi lebih rendah. Hasil yang konsisten ditemukan oleh Deis dan Giroux (1992) yang mengatakan bahwa *size* lebih besar dan kemampuan keuangan yang baik menurunkan independensi auditor sehingga kualitas audit menjadi rendah.

Penelitian Zimmerman (1977) menemukan bahwa kebutuhan adanya audit lebih tinggi pada pemerintah berbentuk kota (ada *city manager/professional manager*). Pemerintah daerah berbentuk kota lebih kompleks dibandingkan kabupaten sehingga tuntutan transparansi lebih besar. Menurut Abdullah (2010) perbedaan kabupaten dan kota dapat dilihat dari enam aspek yaitu luas wilayah, kependudukan, mata pencaharian penduduk, struktur pemerintahan, sosial budaya dan perekonomian. Aspek-aspek tersebut dapat digunakan untuk menjelaskan kompleksitas pemerintah daerah. Pemerintah daerah dengan jenis kota penduduknya lebih padat,

mata pencahariannya lebih banyak di bidang perdagangan dan jasa, serta tingkat pendidikan dan kesejahteraan yang lebih baik daripada kabupaten. Hal ini menjadikan kota menuntut transparansi laporan keuangan yang lebih tinggi daripada kabupaten (Liestiani dan Martani, 2010). Jika dikaitkan dengan kualitas audit, maka semakin tinggi kompleksitas pemerintah daerah, semakin tinggi tuntutan atas kualitas laporan keuangan, sehingga kualitas audit akan meningkat seiring dengan ditemukan dan dilaporkannya temuan audit.

3. Penelitian terdahulu

Deis dan Giroux (1992) menggunakan organisasi nirlaba yaitu *Independent School District* (ISD) sebagai unit analisis, dan membagi determinan kualitas audit menjadi dua dimensi yaitu reputasi auditor dan keberadaan *power conflict*. Tekanan kompetisi membuat *incumbent* auditor menurunkan kualitas audit dan *audit fee* dalam rangka mempertahankan klien dan menjaga *quasi rent*. Semakin lama hubungan dengan klien tantangan auditor semakin rendah, auditor menjadi kurang skeptis dan tidak menggunakan prosedur audit yang inovatif. Namun perilaku oportunistik auditor bisa berkurang jika KAP memiliki banyak klien. Semakin banyak klien semakin kecil kemungkinan KAP kehilangan klien sehingga KAP tidak perlu menurunkan reputasinya. *Power conflict* menjelaskan resistensi auditor dalam menghadapi tekanan dari klien untuk melanggar standar profesional. Semakin besar ukuran klien semakin besar tekanan untuk mempertahankan klien sehingga kualitas audit berkurang, hal ini semakin diperkuat jika klien memiliki kesehatan keuangan bagus sehingga auditor merasa puas sehingga auditor menjadi kurang rajin dalam melakukan audit. Konflik auditor untuk menurunkan kualitas audit bisa dikurangi jika auditor mengetahui bahwa pekerjaan mereka akan di-*review* oleh pihak independen serta terdapat sanksi jika terbukti kualitas pekerjaan mereka buruk.

Hasil menunjukkan dukungan pada hipotesis efek reputasi auditor. Kualitas audit menurun seiring dengan panjangnya masa penugasan, hal ini karena timbulnya perilaku oportunistik auditor (DeAngelo 1981a) dan tercapainya tingkat kepuasan diri. Hasil penelitian juga mendukung pengaruh *power conflict* terhadap kualitas audit. *Size* lebih besar dan kemampuan keuangan klien berhubungan negatif dengan kualitas audit yang menunjukkan bahwa klien besar dan yang mempunyai keuangan bagus menurunkan independensi auditor. *Board turnover* berhubungan negatif dengan kualitas audit meskipun tidak signifikan, sedangkan keanggotaan PEER berhubungan positif dengan kualitas audit. Penelitian ini agak sulit

diterapkan di Indonesia karena (1) belum ada data yang dipublikasikan tentang review atas proses audit yang dilakukan oleh BPK-RI, sehingga tidak diperoleh informasi tentang ketaatan auditor terhadap standar pemeriksaan, (2) di Indonesia BPK-RI adalah satu-satunya lembaga yang berwenang melakukan pemeriksaan, berbeda dengan lembaga sektor publik di Amerika yang dapat diaudit oleh KAP swasta, sehingga variabel seperti *tenure*, jumlah klien, *peer* tidak dapat diperoleh.

Penelitian yang sudah pernah dilakukan di sektor publik di Indonesia tentang kualitas audit menggunakan persepsi terhadap proses audit yaitu dilakukan oleh Batubara (2008) dan Effendy (2010). Batubara (2008) meneliti pengaruh latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan (studi empiris pada Bawasko Medan). Bawasko adalah Badan Pengawas Kota yang merupakan aparat pengawas intern pemerintah daerah yang bertugas melakukan pengawasan rutin Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di propinsi, kabupaten dan kota. Sampel penelitian sebanyak 52 orang staf Bawasko Medan dengan menggunakan survei. Instrumen penelitian berupa kuisioner yang dirancang sendiri oleh peneliti berdasarkan peraturan (SPKN, Peraturan Daerah Kota Medan, Undang-Undang dan peraturan terkait) serta penelitian sebelumnya. Penelitian ini menggunakan empat variabel independen dan satu variabel dependen dengan menggunakan skala *likert*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Secara parsial, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan dan hanya latar belakang pendidikan yang tidak berpengaruh. Hal menarik yang diperoleh dari penelitian ini adalah kecakapan profesional menunjukkan tanda negatif atau berkebalikan dengan dugaan awal bahwa harusnya kecakapan profesional meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan. Analisa atas hasil ini adalah kecakapan profesional hendaknya bukan hanya sekedar formalitas namun harus dievaluasi, namun Batubara (2010) juga menyarankan alat ukur lain sehingga hasilnya dapat saling melengkapi.

Effendy (2010) meneliti pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi auditor terhadap kualitas audit inspektorat dalam pengawasan keuangan daerah. Sampel penelitian ini adalah aparat pengawas intern pemerintah daerah pada Inspektorat kota Gorontalo. Karena jumlah responden yang sedikit maka penelitian ini menggunakan metode sensus yaitu

menyebarkan kuisioner pada semua populasi yaitu sebanyak 38 orang. Menurut peneliti, kota Gorontalo dipilih karena masih menjadi sorotan masyarakat karena pada beberapa kasus, aparat inspektorat sebagai auditor internal tidak dapat mendeteksi adanya temuan audit sebagaimana yang ditemukan oleh auditor eksternal (auditor BPK-RI). Menurut Efendy (2010) kontribusi utama penelitian ini adalah dimasukkannya variabel motivasi sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Instrumen penelitian berupa kuisioner untuk mengukur kualitas audit, kompetensi dan independensi diadopsi dari penelitian Harhinto (2004), sedangkan variabel motivasi diadopsi dari penelitian Suwandi (2005) dengan beberapa modifikasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi dan motivasi berpengaruh secara positif signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Independensi tidak berpengaruh karena menurut Efendy (2010) aparat inspektorat kota Gorontalo masih terpengaruh dengan penentu kebijakan dan sering adanya mutasi antar satuan kerja perangkat daerah (SKPD). Akibatnya aparat acapkali mendapat fasilitas dari *auditee*, sehingga independensi menjadi berkurang. Motivasi berpengaruh positif sesuai dengan hipotesis penelitian, hal ini sejalan dengan penelitian Goleman (2001) dalam Efendy (2010) dimana motivasi membuat seseorang memiliki semangat juang yang tinggi untuk meraih tujuan dan memenuhi standar yang ada. Namun, Efendy (2010) menambahkan bahwa respon atau tindak lanjut atas hasil pemeriksaan sebaiknya ditindaklanjuti agar tidak menurunkan motivasi pemeriksa.

4. Pengembangan Hipotesis

1) Pengaruh latar belakang pendidikan terhadap kualitas audit

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

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

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

2) Pengaruh kecakapan profesional terhadap kualitas audit

Penelitian Choo dan Trotman (2001) dalam Batubara (2010) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman. Hal ini selaras dengan penelitian Tubbs (1992) yang menemukan bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki, semakin banyak kesalahan yang dapat ditemukan oleh auditor.

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

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

3) Pengaruh pendidikan berkelanjutan terhadap kualitas audit

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

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

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

4) Pengaruh ukuran pemerintah daerah terhadap kualitas audit

Knapp (1985) dalam Deis dan Giroux (1992) menemukan bahwa ukuran dan kesehatan keuangan *auditee* berhubungan dengan kualitas audit. *Auditee* yang memiliki laporan keuangan

yang bagus memiliki kemungkinan yang lebih kecil untuk mengalami kegagalan finansial. Dalam situasi seperti ini, auditor yakin akan kualitas laporan keuangan *auditee* sehingga menjadi 'kurang rajin' dalam melakukan audit. Pemeriksaan audit di perusahaan besar (dengan kondisi kesehatan keuangan yang bagus) tidak selalu berarti kualitas auditnya rendah, namun karena auditor sudah merasa yakin dengan laporan keuangan ditambah dengan adanya tekanan yang diberikan oleh perusahaan besar sehingga kualitas audit menjadi lebih rendah. Hasil yang konsisten ditemukan oleh Deis dan Giroux (1992) yang mengatakan bahwa *size* lebih besar dan kemampuan keuangan yang baik menurunkan independensi auditor sehingga kualitas audit menjadi rendah.

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H4: Ukuran pemerintah daerah berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit LKPD

5) Pengaruh kompleksitas pemerintah daerah terhadap kualitas audit

Menurut Abdullah (2010) perbedaan kabupaten dan kota dapat dilihat dari enam aspek yaitu luas wilayah, kependudukan, mata pencaharian penduduk, struktur pemerintahan, sosial budaya dan perekonomian. Aspek-aspek tersebut dapat digunakan untuk menjelaskan kompleksitas pemerintah daerah. Pemerintah daerah dengan jenis kota penduduknya lebih padat, mata pencahariannya lebih banyak di bidang perdagangan dan jasa, serta tingkat pendidikan dan kesejahteraan yang lebih baik daripada kabupaten. Zimmerman (1977) menemukan bahwa kebutuhan adanya audit lebih tinggi pada pemerintah berbentuk kota (ada *city manager/professional manager*). Pemerintah daerah berbentuk kota lebih kompleks dibandingkan kabupaten sehingga tuntutan transparansi lebih besar.

Dari uraian diatas, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H5: Kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit LKPD

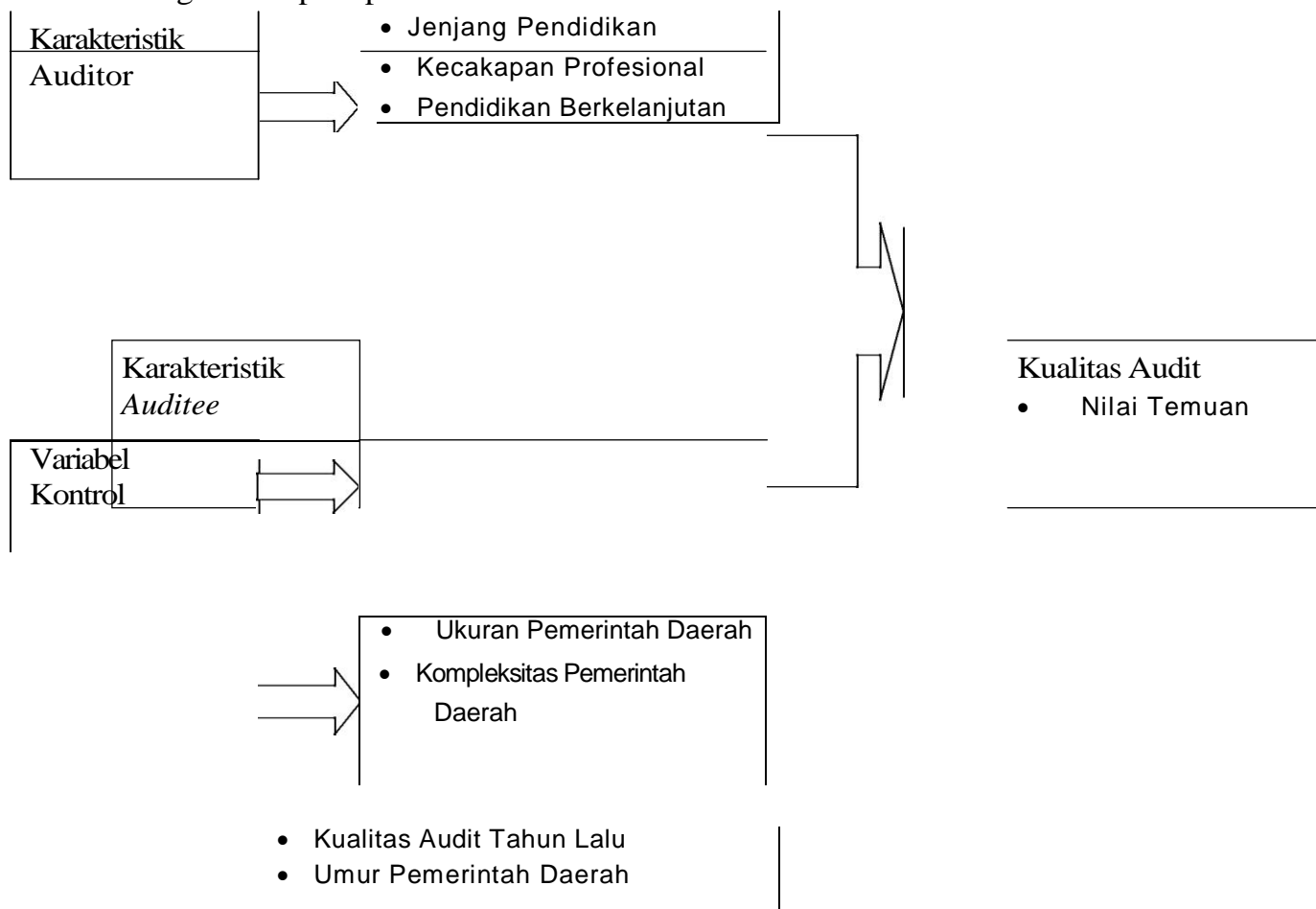
Selain lima variabel utama diatas, penelitian ini juga memasukkan dua variabel kontrol yaitu kualitas audit tahun lalu dan umur pemerintah daerah. Variabel kontrol adalah variabel yang dikendalikan atau dibuat konstan sehingga hubungan variabel bebas terhadap variabel terikat tidak dipengaruhi oleh faktor luar yang tidak diteliti. Kualitas audit tahun lalu perlu dikontrol karena kualitas audit tahun ini dipengaruhi oleh tahun lalu. Jumlah temuan dan nilai temuan yang

besar tahun lalu bisa mengakibatkan jumlah temuan dan nilai tahun ini juga besar, karena pemerintah daerah tidak menindaklanjuti hasil audit tahun sebelumnya.

Sedangkan untuk umur pemerintah daerah juga perlu dikontrol, karena menurut Lesmana (2010) semakin lama pemerintah daerah, semakin unggul dalam hal sistem administrasi dan akuntansi sehingga laporan keuangan akan semakin bagus.

Berdasarkan uraian diatas, maka kerangka konseptual penelitian dapat digambarkan pada gambar 1 sebagai berikut:

Gambar 1. Kerangka konseptual penelitian



5. Data dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh auditor BPK-RI yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) tahun 2009. Unit analisis dari penelitian ini merupakan unit individual, yaitu auditor yang mengaudit laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) di tahun

2009. Dari populasi yang ada dilakukan analisis untuk memilih sampel yang memenuhi kriteria penelitian dan terpilih 132 laporan keuangan daerah dengan kriteria yang dapat dilihat di tabel 1.

Tabel 1. Hasil Pemilihan Sampel

No	Kriteria	Jumlah
1.	Jumlah LKPD tahun 2009	524
2.	LKPD berbentuk Provinsi	(6)
3.	LKPD yang tidak ada data nilai dan jumlah temuan 2009	(373)

4.	LKPD yang tidak ada data nilai dan jumlah temuan 2008	(11)
5.	LKPD yang tidak ada nilai asset tahun 2008	(2)
	Jumlah sampel terpilih	132

Sumber: data diolah

6. Model Empiris

Model penelitian akan dianalisis dengan metode regresi multivariat, dapat dilihat sebagai berikut:

$$ADQL = \alpha_1 + \alpha_2 EDUC + \alpha_3 PROF + \alpha_4 TRAIN + \alpha_5 ASSET + \alpha_6 COMP + \alpha_7 ADQLY + \alpha_8 AGE + \epsilon$$

Operasionalisasi Variabel dapat dilihat di tabel 2 berikut:

Tabel 2. Variabel Independen

Simbol	Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Hipotesis	Sumber
	ADQL	Kualitas Audit	Nilai temuan audit BPK-RI yang dapat diukur dalam satuan moneter dibagi dengan jumlah total aset pemerintah daerah (dalam Rupiah)		IHPS BPK-RI
α_2	EDUC	Latar Belakang Pendidikan	Jenjang Pendidikan Ketua Tim Audit diukur dengan variabel dummy; 1 jika Pascasarjana dan 0 jika lainnya	Positif	Biro SDM BPK-RI
α_3	PROF	Kecakapan Profesional	Pengalaman Audit Ketua Tim Audit (tahun)	Positif	Biro SDM BPK-RI
α_4	TRAIN	Pendidikan Berkelanjutan	Jumlah pelatihan yang diikuti oleh ketua tim audit	Positif	Biro SDM BPK-RI
α_5	ASSET	Ukuran pemerintah daerah	Ln Total Asset	Negatif	LKPD
α_6	COMP	Kompleksitas Pemerintah Daerah	Variabel Dummy; 1 jika kota dan 0 jika lainnya	Positif	LKPD
α_7	ADQLY	Kualitas Audit tahun	Jumlah/nilai temuan tahun lalu	Positif	IHPS

		lalu	Nilai aset tahun lalu		
$\alpha 8$	AGE	Umur Pemerintah Daerah	Umur pemda sejak diterbitkannya peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah (tahun)	Positif	LKPD

Sumber: data diolah

7. Hasil

Statistik Deskriptif

Deskripsi statistik sampel untuk keseluruhan variabel dapat dilihat pada tabel 3

Tabel 3. Statistik Deskriptif

	ADQL	ADQLY	AGE	EDUC	TRAIN	PROF	ASSET	COMP
Mean	0.008213	0.01926	25.3561	0.87121	12.8103	16.4214	1,837,612.00	0.19697
Median	0.00296	0.00626	10	1	12	14.49315	1,234,219.00	0
Maximum	0.07022	0.16474	59	1	28.9529	27.49589	19,788,969.00	1
Minimum	7.00E-05	0	2	0	4	7.539726	168,806.90	0
Std. Dev.	0.015044	0.03231	22.7221	0.33624	5.3949	4.861725	2,218,288.00	0.39922
Skewness	3.015585	3.03646	0.46026	-2.21642	0.69153	0.419018	4.920794	1.52388
Kurtosis	11.54954	12.5576	1.31567	5.91253	2.67699	2.089381	35.76964	3.32221
Observations	132	132	132	132	132	132	132	132

Dari tabel 3 dapat dilihat bahwa rata-rata nilai temuan audit di tahun 2009 adalah 0.82% lebih kecil dibandingkan tahun 2008 sebesar 1.92%. Jika dikaitkan dengan kualitas audit, hasil ini bisa berarti laporan keuangan pemda yang semakin bagus, atau kualitas audit menurun karena auditor tidak dapat menemukan kesalahan pada laporan keuangan pemda. Jika dilihat dari umur pemda, rata-rata umur pemda adalah 25 tahun, yang berarti pemda sudah bisa dikatakan cukup dari segi pengalaman, termasuk sistem administrasi dan akuntansi. Sebanyak 87,12% jenjang pendidikan ketua tim audit adalah pascasarjana di bidang akuntansi. Lama bekerja di BPK-RI rata-rata 13 tahun dan selama bekerja di BPK-RI rata-rata mengikuti pelatihan sebanyak 16 kali. Sedangkan rata-rata aset pemda adalah sebesar 1,8 triliun dan hanya 20% pemda berbentuk kota dan sisanya berbentuk kabupaten.

Hasil Pengujian Hipotesis

Tabel 4. Pengujian Model

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.119154	0.044275	2.691199	0.0081
EDUC	-0.003476	0.002294	-1.515060	0.1323
PROF	-0.000037	0.000201	-0.185305	0.8533
TRAIN	0.000328	0.000242	1.359408	0.1765
ASSET	-0.004193	0.001596	-2.626967	0.0097
COMP	0.000852	0.002110	0.403876	0.6870
ADQLY	0.260606	0.081813	3.185376	0.0018
AGE	0.000009	0.000035	0.254092	0.7998
R-squared	0.477964	Mean dependent var	0.008213	
Adjusted R-squared	0.448494	S.D. dependent var	0.015044	
S.E. of regression	0.011172	Akaike info criterion	-6.092043	
Sum squared resid	0.015478	Schwarz criterion	-5.917328	
Log likelihood	410.0749	Hannan-Quinn criter.	-6.021047	
F-statistic	16.21876	Durbin-Watson stat	2.135888	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Hasil dari tabel 4 menunjukkan bahwa H1 ditolak. Artinya, variabel jenjang pendidikan tidak mempengaruhi kualitas audit. Hasil ini sejalan dengan penelitian Batubara (2008) yang juga menemukan pengaruh yang tidak signifikan. Koefisiennya yang negatif menunjukkan bahwa jenjang pendidikan memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini tidak sesuai dengan prediksi yang menduga bahwa tinggi jenjang pendidikan, maka akan kualitas audit akan semakin baik. Penjelasan atas temuan ini adalah bisa jadi karena dalam penelitian ini, latar belakang pendidikan hanya diukur dari jenjang pendidikan ketua tim audit saja yang kurang mencerminkan kerja tim dalam melakukan audit. Data dalam sampel menunjukkan 87% ketua tim auditor berpendidikan pasca sarjana dibidang ilmu akuntansi, sehingga variabel kurang

bervariasi. Sebagai alternatif, latar belakang pendidikan auditor dapat diproksi dengan sertifikasi akuntansi yang dimiliki oleh auditor yang untuk mengukur latar belakang pendidikan auditor.

Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa kecakapan profesional berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit juga tidak didukung oleh hasil pengujian. Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian Batubara (2008), Choo dan Trotman (2001) dan Tubbs (1992), namun sesuai dengan Tarigan (2011) yang menemukan bahwa pengalaman kerja tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan inspektorat daerah. Sasongko et al., (2009) dalam Tarigan (2011) juga menemukan bahwa pengalaman kerja tidak mempunyai pengaruh terhadap komitmen profesional maupun pengambilan keputusan etis. Koefisien yang negatif juga ditemukan dalam penelitian Batubara (2008) yang memberikan penjelasan dengan mengutip Suartana (2007) yaitu auditor yang lebih berpengalaman tidak sensitif terhadap alat bukti tertentu, baik bukti yang positif maupun negatif sehingga belum tentu berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Menurut penulis, hasil yang tidak signifikan dalam penelitian ini bisa saja disebabkan karena ketidaktepatan ukuran yang digunakan. Dalam penelitian ini, kecakapan profesional sepatutnya tidak hanya diukur dari lama bekerja ketua tim audit, namun juga mempertimbangkan faktor lain seperti penelitian Murtanto (1998) dalam Mayangsari (2003) yang menunjukkan bahwa komponen kompetensi untuk auditor di Indonesia adalah komponen pengetahuan yang meliputi pengetahuan terhadap fakta, prosedur dan pengalaman serta ciri-ciri psikologis seperti kemampuan berkomunikasi dan kemampuan bekerjasama dengan orang lain.

Pendidikan profesional berkelanjutan juga ditemukan tidak mempengaruhi kualitas audit. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian Batubara (2008) yang menemukan bahwa pendidikan profesional berkelanjutan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Namun, penelitian ini juga menghasilkan koefisien yang positif yang artinya pendidikan profesional berkelanjutan meningkatkan kualitas audit. Dalam SPKN disebutkan bahwa pemeriksa harus menguasai perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan sampai memahami analisis laporan keuangan dan analisis statistik. Untuk dapat mencapai hal tersebut, setiap 2 tahun pemeriksa harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan; dimana 24 jam dari 80 jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Dalam penelitian ini, jumlah pelatihan digunakan sebagai proksi pendidikan profesional berkelanjutan, karena peneliti tidak dapat

mengklasifikasikan jenis pelatihan juga jam pelatihan yang telah ditempuh. Ketidaktepatan pengukuran variabel ini dapat berakibat pada tidak ditemukannya hubungan yang signifikan antara kecakapan profesional dengan kualitas audit.

Untuk variabel karakteristik auditor, menunjukkan bahwa hipotesis 4 diterima yang berarti bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan penelitian Knapp (1985) dan Deis dan Giroux (1992) menemukan bahwa ukuran *auditee* berhubungan negatif dengan kualitas audit. Organisasi sektor publik dengan ukuran yang lebih besar dianggap memiliki kemungkinan yang lebih kecil untuk mengalami kegagalan finansial. Dalam situasi seperti ini, auditor yakin akan kualitas laporan keuangan *auditee* sehingga menjadi 'kurang rajin' dalam melakukan audit. Hal ini ditambah dengan adanya tekanan yang diberikan oleh perusahaan besar (menurunnya independensi auditor) sehingga kualitas audit menjadi lebih rendah. Agar dapat dibuktikan apakah ukuran pemerintah daerah yang besar berarti kesehatan keuangan lebih bagus, maka digunakan uji tambahan (lihat lampiran 1) dengan cara menambahkan variabel kontrol *dummy* opini, yaitu 1 jika opini audit tahun lalu WTP dan 0 jika opini audit tahun lalu bukan WTP. Hasilnya menunjukkan koefisien yang negatif meskipun tidak signifikan yang mendukung temuan bahwa terdapat hubungan yang negatif antara ukuran pemerintah daerah dan kualitas audit.

Namun pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa kompleksitas pemerintah daerah tidak mempengaruhi kualitas audit. Jika dilihat pada koefisien, koefisien menunjukkan tanda positif yang sesuai dengan prediksi bahwa semakin kompleks pemerintah daerah maka kualitas audit akan semakin meningkat. Jika dilihat dalam sampel, hanya 20% pemerintah daerah yang berbentuk kota dan sisanya berbentuk kabupaten, sehingga sebaiknya kompleksitas pemda tidak hanya di proksi dengan jenis pemerintah daerah namun diganti dengan ukuran yang lain misalnya jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang merupakan entitas pelaporan yang terpisah. Semakin banyak SKPD, laporan keuangan akan menjadi semakin kompleks.

Pada variabel kontrol, dapat dilihat bahwa nilai temuan audit tahun lalu berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit dengan nilai koefisien yang positif. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar nilai temuan audit tahun lalu, maka temuan audit tahun ini juga besar. Dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) selain menyebutkan melaporkan temuan, BPK-RI juga merangkum tindak lanjut hasil pemeriksaan, untuk memonitor apakah *auditee* menindaklanjuti temuan BPK-RI tersebut. Oleh karena itu, menurut peneliti nilai temuan tahun ini bukan serta merta mengandung nilai temuan tahun lalu, karena bisa saja *auditee* sudah melakukan perbaikan atas hasil temuan audit tahun lalu. Sedangkan variabel kontrol yang kedua yaitu umur tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan Lesmana (2010) yang menemukan bahwa umur pemerintah daerah tidak mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil yang tidak signifikan ini bisa jadi karena sangat besar variasi umur pemerintah daerah di Indonesia seperti dapat dilihat pada sampel, mengingat banyak terjadi pemekaran daerah akibat otonomi sehingga banyak daerah yang relatif baru terbentuk.

8. Kesimpulan, keterbatasan dan saran

Penelitian ini adalah penelitian kausal yang ingin mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hasil penelitian menunjukkan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik *auditee* secara bersama-sama mempengaruhi kualitas audit. Namun pengujian secara parsial menunjukkan bahwa karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan pendidikan profesional berkelanjutan tidak mempengaruhi kualitas audit. Sedangkan untuk karakteristik *auditee* hanya ukuran pemerintah daerah yang terbukti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, namun kompleksitas pemerintah daerah tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit.

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

- a. Penelitian ini hanya menggunakan satu tahun pengamatan dan tidak mengambil semua pemerintah daerah karena keterbatasan sumber data. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya pengamatan dilakukan lebih dari satu tahun dengan mengambil data semua pemerintah daerah bahkan dapat dikembangkan untuk Kementrian/Lembaga Negara.
- b. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit yang diukur dengan nilai

temuan. Sepanjang pengetahuan penulis, belum ada referensi baik di sektor publik yang menggunakan nilai temuan sebagai proksi kualitas audit. Sebaiknya penelitian selanjutnya menambahkan literatur yang lebih banyak khususnya untuk mencari ukuran kualitas audit di sektor publik.

- c. Nilai temuan tahun ini berpotensi memasukkan nilai temuan tahun lalu yang belum ditindaklanjuti sehingga kurang mencerminkan kualitas audit. Sebaiknya penelitian selanjutnya menggunakan nilai temuan setelah dikurangi temuan yang sudah ditindaklanjuti oleh *auditee*.
- d. Penelitian ini juga hanya memasukkan variabel kompetensi untuk mengukur kualitas audit, variabel independensi harusnya juga dimasukkan agar penelitian lebih komprehensif.
- e. Karakteristik auditor dalam penelitian ini menggunakan latar belakang pendidikan, kecakapan profesional dan pendidikan profesional berkelanjutan ketua tim audit saja, padahal kualitas hasil pemeriksaan bukan hanya hasil pekerjaan satu orang ketua tim audit saja. Oleh karena itu pada penelitian selanjutnya, sebaiknya data karakteristik auditor menggunakan seluruh anggota tim audit.
- f. Alternatif pengukuran latar belakang pendidikan auditor dapat menggunakan sertifikasi akuntansi yang dimiliki auditor (seperti CPA, CPSAK, CISA) yang lebih mencerminkan peningkatan kompetensi praktis auditor.
- g. Kecakapan profesional tidak hanya diukur dari lamanya bekerja sebagai auditor namun harus mempertimbangkan faktor kemampuan interpersonal dan motivasi.
- h. Jumlah pelatihan yang digunakan sebagai ukuran pendidikan profesional berkelanjutan seharusnya dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu pelatihan yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara dan pelatihan lainnya.
- i. Tidak dilakukan uji sensitivitas untuk melihat robustness dari ukuran pemerintah daerah. Sehingga pada penelitian selanjutnya ukuran pemerintah daerah bisa diukur dengan menggunakan proksi lain seperti total pendapatan.
- j. Kompleksitas pemerintah daerah dalam penelitian ini menggunakan jenis pemerintah daerah. Dalam penelitian berikutnya kompleksitas dapat diukur dengan banyaknya SKPD yang dimiliki oleh pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A., J.K. Loebbecke, 2010. *Auditing: An Integrated Approach*. 13th edition. New Jersey: Prentice Hall International Inc.
- Batubara, Rizal Iskandar, 2008. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan dan Independensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris pada Bawasko Medan). Tesis Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Tidak Dipublikasikan.
- Beatty, R. P. 1989. Auditor Reputation and The Pricing Of Initial Public Offering. *The Accounting Review* 64(Oct), 693-709.
- Bonner, Sarah E dan Barry L. Lewis. 1990. Determinant of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*. Vol 28
- Carcello, J.V., Roger, Hermanso., Neal, dan McGrath. 1992. Audit Quality Attribute : The Perception of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users, *Auditing. Sarasota, Spring*, Vol 11.
- Copley, P. A. 1991. The Determinants of Local Government Audit Fees: Additional Evidence. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 5: 3-23
- DeAngelo, L. E. 1981a. *Auditor Size and Audit Quality*. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1): 167-175.
- Deis, D.R. dan Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67, 3, 462-479.
- Efendy, Muh. Taufik, 2010, Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Motivasi auditor terhadap Kualitas Audit Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo). Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.

Fitriany, 2010. Analisis Komprehensif Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit. Disertasi Pascasarjana Ilmu Akuntansi Universitas Indonesia, Tidak Dipublikasikan.

Gujarati, Damodar N and Dwan C. Porter, 2009. *Basic Econometrics*. 5th edition. Mc-Graw-Hill International Edition

Harhinto, T. 2004. Pengaruh Keahlian dan Independensi terhadap Kualitas Audit, Studi Empiris pada KAP di Jawa Timur. Tesis Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.

Hasings, C., Mosteller, F., Tukey, J.W., Winsor, C.P.1947. *Low moments for small samples: a comparative study of order statistics*, Annals of Mathematical Statistics

<http://syukriy.wordpress.com/2011/02/01/apakah-perbedaan-antara-kabupaten-dan-kota/>.

Diakses pada tanggal 7 Desember 2011

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2009. 2009. BPK-RI RI. Jakarta

Jensen, M. C. and W. H. Meckling. 1976. *Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics* 3, hlm. 305-60

Kasidi, 2007. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah. Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.

Kim, J. et al. 2002. "Auditor Designation, Auditor Independence, and Earnings Management: Evidence from Korea", *Working Paper, the Hong Kong Polytechnic University*.

Lowensohn et al. 2007. *Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit fees in The Local Government Audit Market*. *Journal of Accounting and Public Policy* 26. Elsevier.

- Mansi, S. A., W. F. Maxwell., dan D. P. Miller. 2004. Does Auditor Quality and *Tenure* Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research* 42 (4), 755-793.
- Mardiasmo, 2005. Akuntansi Sektor Publik Edisi 2. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Mayangsari. 2003. Analisis Pengaruh Independensi, Kualitas Audit, serta Mekanisme Corporate Governance terhadap Integritas Laporan Keuangan. Simposium Nasional Akuntansi VI. IAI. Surabaya.
- Nachrowi, D.N., Hardius Usman, 2006. Penggunaan Teknik Ekonometri. *Pendekatan Populer & Praktis Dilengkapi Teknik Analisis & Pengolahan Data Dengan Menggunakan Paket Program SPSS*, PT Raja Grafindo Persada
- O’Keefe, T.B., Simunic, D. dan Stein, M.T. 1994. The Production of Audit Services: Evidence form a Major Public Accounting Firm. *Journal of Accounting Research*, 32, 2, 241-261.
- Palmrose, Z. 1984. The Demand for Quality Differentiated Audit Services in an Agency Cost Setting: An Empirical Investigation. *Auditing Research Symposium*, 229-252.
- Rimawati, Nike. 2010. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor. Skripsi Program Sarjana S1 Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Tidak Dipublikasikan.
- Suartana, I. Wayan. 2007. Upaya Meningkatkan Kualitas Pertimbangan Audit Melalui Self Review: Kasus Going Concern Perusahaan. Simposium Nasional Akuntansi X
- Suwandi. 2005. Pengaruh Kejelasan Peran dan Motivasi Kerja terhadap Efektivitas Pelaksanaan Tugas jabatan Kepala Sub bagian di Lingkungan Sekretariat Daerah Propinsi Jawa Timur. Tesis Universitas Airlangga, Tidak Dipublikasikan.
- Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. BPK-RI RI. Jakarta

Tarigan, Sabri. 2010. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. Tesis Universitas Sumatera Utara. Tidak Dipublikasikan

Tubbs, Richard M. 1992. *The Effect of Experience on the Auditor Organization and Amount of Knowledge*, *The Accounting Review*, 783-801

Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Watts, R. dan Zimmerman, J. 1986. *Positive Accounting Theory*. New York, NY: Prentice Hall.

www.BPK-RI.go.id

Zimmerman, Jerold L. 1977, "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives". *Journal of Accounting Research*. Vol 15, Studies on Measurement and Evaluation of the Economic Efficiency of Public and Private Nonprofit Institution pp 107-144.

**DAFTAR RIWAYAT HIDUPKETERANGAN
PERORANGAN**

1.	Nama Lengkap	Dyah Setyaningrum S.E., M.S.M	
2.	NIP	197805072010122001	
3.	Pangkat dan Golongan Ruang	Penata Muda Tk. I / III/b	
4.	Tanggal Lahir / Umur	7 Mei 1978 / 34 tahun	
5.	Tempat Lahir	Banyuwangi	
6.	Jenis Kelamin	Wanita	
7.	Agama	Islam	
8.	Status Pernikahan	Menikah	
9.	Alamat Rumah	Grand Depok City Puri Insani II Blok B2/2, Rt. 07 Rw. 04 Jatimulya-Sukmajaya Depok	
10.	Kode Pos	16413	
11.	No. Telepon	021-87926844	
12.	No. HP	0818174505	
13.	E-mail	dystia_01@yahoo.com , dsetyani@ui.ac.id	

PENDIDIKAN DIDALAM DAN DILUAR NEGERI

NO.	NAMA PENDIDIKAN	JURUSAN	STTB/TANDA LULUS/IJAZAH TAHUN	TEMPAT
1	SDN Muhammadiyah 6		1989	Genteng-Banyuwangi
2	SMPN I		1992	Genteng-Banyuwangi
3	SMAN I	A1	1995	Genteng-Banyuwangi
4	Fakultas Ekonomi UI	Akuntansi	1999	Depok
5	Fakultas Ekonomi UI	Sains Manajemen	2005	Depok

PENELITIAN

NO.	KEGIATAN	PERANAN	KETERANGAN
1	Studi pengungkapan belanja bantuan sosial pada laporan keuangan pemerintah daerah dan kementerian/lembaga di	Hibah Awal RUUI 2011	Ketua Peneliti
2	Analisis Kualitas Audit BPK dan Pengukuran Tingkat Ketaatan Laporan Keuangan Pemerintah	Hibah Madya RUUI 2012	Ketua Peneliti

PUBLIKASI

NO.	JUDUL	PERAN (Jmlah Anggota)	TAHUN	KETERANGAN
1	Pengaruh Mekanisme Corporate Governance terhadap Peringkat Surat Utang Perusahaan di Indonesia (Sebagai Penulis Tunggal)	Peneliti Tunggal	2005	Dimuat dalam Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Volume 2 - Nomor 2, Desember 2005, ISSN: 1829-8494, Hal. 73 – 101
2	The Impact of Student Perceptions and Expectations on Student's Results : An Empirical Study in Teaching the Introductory Accounting Course in the	Penulis Kedua, ditulis bersama Elvia Sunityo Shauki	2006	Dimuat dalam Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Volume 3 - Nomor 2, Desember 2006, ISSN: 1829-8494, Hal. 143 – 167

Jakarta, 13 Juni 2012
Yang membuat

Dyah Setyaningrum

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama: Dyah Setyaningrum

Alamat: Grand Depok City Puri Insani II B2/2 Depok

Dengan ini menyatakan bahwa artikel yang kami kirimkan dengan judul:

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS AUDIT BPK-RI

Adalah benar-benar hasil karya saya sendiri dan bukan merupakan plagiat dari artikel orang lain. Artikel ini belum pernah dipublikasikan pada jurnal atau media lain dan akan diserahkan kepada panitia SNA XV Banjarmasin untuk digandakan/diperbanyak dan disebarluaskan.

Demikian pernyataan ini kami buat dengan sebenarnya untuk dapat digunakan sebagaimana mestinya.

Hormat kami

Dyah Setyaningrum