

**PENGARUH PENDIDIKAN, PENGALAMAN DAN  
PROFESIONALISME AUDITOR INSPEKTORAT  
TERHADAP KUALITAS REVIU LAPORAN  
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

**(TESIS)**

**OLEH  
ACEP SUPIANI**



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS LAMPUNG  
BANDAR LAMPUNG  
2017**

**PENGARUH PENDIDIKAN, PENGALAMAN, DAN  
PROFESIONALISME AUDITOR INSPEKTORAT  
TERHADAP KUALITAS REVIU LAPORAN  
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

**Oleh:  
Acep Supiani**

**Tesis  
Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar  
Magister Sains Akuntansi**

**Pada  
Magister Ilmu Akuntansi  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Lampung**



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS LAMPUNG  
BANDAR LAMPUNG  
2017**

## ABSTRACT

### ***EFFECT EDUCATION, EXPERIENCE, AND PROFESIONALISM OF AUDITOR INSPECTORAT TO LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL STATEMENT REVIEW QUALITY***

**By:  
ACEP SUPIANI**

*This study attempts to examines the effect of education, experience, and profesionalism on the quality of auditors at local government inspectorate financial report reviews. Tests were conducted with 420 auditors in 34 inspectorate province / district / city in southern of Sumatra island, who conduct local government financial report reviews in 2015. Hypothetical test use analysis of covariance (ANCOVA).*

*The Result shows that education has positive significant effects on the reviews quality, while experience and professionalism have no influence. However third variable simultaneously have significant influence on the reviews quality. The adjusted determination coefficient (adjusted  $R^2$ ) only 0,2401, it means there are still 76,99 % variation on dependent variable could be described by other variables that were not included in the research model.*

*However, the regression results show that the review conducted by auditors who has an educational background in accounting, experienced and served as Fungsional Auditor can provide better review results.*

*Keywords: Education, Experience, Profesionalism, Competency Public Sector Internal Auditor.*

## ABSTRAK

# PENGARUH PENDIDIKAN, PENGALAMAN, DAN PROFESIONALISME AUDITOR INSPEKTORAT TERHADAP KUALITAS REVIU LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Oleh:  
Acep Supiani

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh pendidikan, pengalaman, dan profesionalisme Auditor Inspektorat terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Pengujian dilakukan terhadap 420 auditor pada 34 inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota di Sumatera Bagian Selatan, yang melakukan reviu laporan keuangan pemerintah daerah Tahun 2015. Pengujian hipotesis dalam pengujian ini menggunakan *Analysis of Covariance* (ANCOVA).

Peneliti menyimpulkan bahwa variabel pendidikan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas reviu, sedangkan variabel pengalaman dan profesionalisme tidak memiliki pengaruh. Namun demikian ketiga variabel secara simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas reviu LKPD. Koefisien determinasi disesuaikan (*Adjusted R<sup>2</sup>*) hanya 0,2401, berarti masih ada 75,99 % variasi variabel terikat yang dapat dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Meskipun demikian, hasil regresi memperlihatkan bahwa reviu yang dilakukan auditor yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi, berpengalaman dan menjabat sebagai fungsional auditor dapat memberikan hasil reviu yang lebih baik.

*Kata kunci: Pendidikan, Pengalaman, Profesionalisme, dan Kompetensi Internal Auditor Sektor Publik.*

Judul Tesis : **PENGARUH PENDIDIKAN, PENGALAMAN,  
DAN PROFESIONALISME AUDITOR  
INSPEKTORAT TERHADAP KUALITAS REVIU  
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

Nama Mahasiswa : **Acep Supiani**

Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031015

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



  
**Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.**  
NIP 19700817 199703 2 002

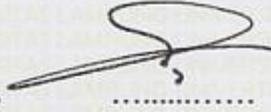
  
**Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.**  
NIP 19710802 199512 2 001

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

  
**Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.**  
NIP 19691008 199501 2 001

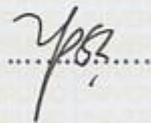
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

Ketua : **Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.**  .....

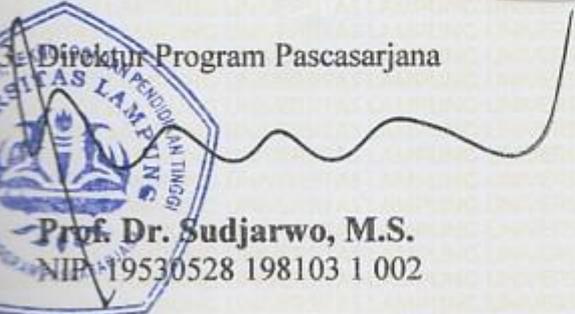
Sekretaris : **Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.**  .....

Penguji Utama : **Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.**  .....

Sekretaris Penguji : **Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt.**  .....

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

  
**Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.**  
NIP. 19610904 198703 1 011

  
Direktur Program Pascasarjana

**Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.**  
NIP. 19530528 198103 1 002

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 8 Februari 2017

## LEMBAR PERNYATAAN

Saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul "Pengaruh Pendidikan, Pengalaman dan Profesionalisme Auditor Inspektorat terhadap Kualitas Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah" merupakan karya saya sendiri dan semua sumber, baik yang dikutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan ketidakbenaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya sesuai hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Pebruari 2017



Acep Suptani  
NPM.1421031015

## **RIWAYAT HIDUP**

### 1. Data Umum

- Nama : ACEP SUPIANI
- Tempat Lahir : Bogor
- Tanggal Lahir : 25 Mei 1976
- Agama : Islam
- Instansi : Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
- Alamat : Jl. W. Monginsidi Gang Nuri No. 6 Kelurahan  
Pengajaran Kec. Teluk Betung Utara Bandar Lampung
- Telepon : 0811724925
- Email : acep.supiani@yahoo.co.id

### 2. Riwayat Pendidikan :

- SD : SDN I Cilember. Lulus Tahun 1988
- SLTP : SMPN 2 Cisarua, Lulus Tahun 1991
- SLTA : SMEAN Bogor, Lulus Tahun 1994
- Diploma : DIII STAN, Lulus Tahun 1998
- : DIV STAN, Lulus Tahun 2002

### 3. Riwayat Pekerjaan:

- Auditor Terampil : BPKP Perw. Provinsi Irian Jaya Tahun 1999 – 2000
- Auditor Ahli Pertama : BPKP Perw. Provinsi Lampung Tahun 2002– 2008
- Auditor Ahli Muda : BPKP Perw. Provinsi Lampung Tahun 2008 – 2011
- Kasubbag Umum : BPKP Perw. Provinsi Kalsel Tahun 2011 – 2014
- Auditor Ahli Muda : Biro Kepegawaian dan Organisasi BPKP Tahun 2014 –  
sekarang

## PERSEMBAHAN

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Dengan penuh rasa syukur kupersembahkan karya kecil ku ini kepada: Ibu dan

Bapak tersayang

Isteri dan Anakku tercinta

Almamaterku

## SANWACANA

Puji syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT, karena atas berkat, rahmat dan hidayah-Nya, tesis ini dapat diselesaikan.

Tesis dengan judul "Pengaruh Pendidikan, Pengalaman dan Profesionalisme Auditor Inspektorat terhadap Kualitas Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah" adalah salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E, M.Si., selaku dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Ibu Susi Sarumpaet, Ph.D., Akt selaku Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung;
3. Ibu Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Pembimbing Utama yang dengan penuh kesabaran telah memberikan perhatian, semangat, saran, dan waktunya yang luar biasa selama penyusunan tesis;
4. Bapak Kiagus Andi, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Pembimbing Pendamping yang telah mencurahkan waktunya meberikan dukungan dan saran dalam penyusunan tesis;
5. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si selaku Dosen Penguji yang telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
6. Bapak Yuliansyah, S.E.M.S.A., Ph.D. selaku pembahas II yang juga telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
7. Bapak dan Ibu Dosen Magister Ilmu Akuntansi yang selama kuliah telah memberikan ilmu dan berbagi pengalaman yang sangat berharga;
8. Pengelola dan karyawan serta karyawan Mas Ayyin, Mas Andri dkk yang telah ikut membantu kelancaran perkuliahan;
9. Alm. Bapak-ku (H. Muhidin) yang selalu kukenang atas nasihat dan perjuangan-

Mu, Ibu-ku tercinta (Hj. Juhariah) yang sangat perhatian dan senantiasa mendoakan anak-anaknya;

10. Istriku tercinta Ni Ketut Sukmarini yang selalu menemani dan tidak putus asa memberikan semangat dalam penyelesaian studi;
11. Ibu Ratna Tianti Ernawati, Kepala Biro Kepegawian dan Organisasi BPKP yang telah membantu memfasilitasi pengumpulan data tesis;
12. Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Barat, Jambi, Bengkulu, Sumatera Selatan, Bangka Belitung dan Lampung beserta jajarannya yang telah membantu proses pengumpulan data tesis;
13. Teman-teman Magister Ilmu Akuntansi STAR BPKP Batch I, Sidiq, Sukani, Zai, Reny, Mega, Sadu, Juwe, Firda, Anifa. Ovi, Wahdani, Lilis, Fadri, Windy, Feria, Nani, Endang, Wowon, Nurul, Desi, Dewi, Heni, Mey Ida dan Bernadeta yang selalu kompak dalam segala hal, terimakasih untuk suka duka serta kebersamaannya.

Semoga karya ini bermanfaat bagi seluruh pihak dan semoga Allah SWT memberikan rahmat, hidayah dan Ridho-Nya kepada kita semua...Aamiin...

Bandar Lampung, Pebruari 2017

Penulis,

Acep Supiani

## DAFTAR ISI

Halaman Persetujuan .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
Persembahan .....	iv
Riwayat Hidup .....	v
Sanwacana .....	vi
Lembar Pernyataan .....	viii
Daftar Isi .....	ix
Daftar Tabel .....	xi
Daftar Gambar .....	xii
Abstrak .....	xiii
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	
A. Latar Belakang.....	1
B. Peumusan Masalah .....	4
C. Tujuan Penelitian .....	4
D. Manfaat Penelitian .....	4
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b>	
A. Landasan Teori .....	6
1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	6
2. Konsep Reviu Laporan Keuangan .....	9
3. Pendidikan .....	10
4. Pengalaman .....	10
5. Profesionalisme.....	11
B. Penelitian Terdahulu .....	13
C. Pengembangan Hipotesis .....	15
<b>BAB III METODOLOGI PENELITIAN</b>	
A. Desain Penelitian .....	19
B. Defenisi Operasional Variabel Penelitian .....	20
1. Variabel Bebas .....	20
2. Variabel Terikat .....	21
C. Populasi dan Sampel .....	21
D. Metode Pengumpulan Data .....	23
E. Pengujian Data .....	24
1. Uji Normalitas .....	24
2. Uji Heteroskedastisitas .....	24
3. Uji Multikolinieritas .....	25
4. Uji Autokorelasi .....	26

F. Pengujian Model .....	26
1. Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	27
2. Uji Simultan (Uji F).....	27
3. Uji Parsial (Uji T) .....	27
<b>BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN</b>	
A. Statistik Deskriptif .....	28
B. Pengujian Data .....	30
1. Pengujian Normalitas .....	30
2. Uji Heteroskedastisitas .....	31
3. Uji Multikolinieritas .....	33
4. Uji Autokorelasi .....	34
C. Pengujian Model Regresi .....	35
1. Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	37
2. Pengujian Variabel Secara Simultan (Uji F) .....	38
3. Pengujian Variabel Secara Parsial (Uji t) .....	38
D. Pembahasan Hasil Penelitian .....	39
E. Pengujian Tambahan .....	41
<b>BAB V KESIMPULAN DAN SARAN</b>	
A. Kesimpulan .....	43
B. Keterbatasan Penelitian .....	44
C. Saran .....	44
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	45
<b>LAMPIRAN</b>	

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Perkembangan opini audit atas LKPD	9
Tabel 2.2	Jenjang Jabatan dan Angka kredit PFA	12
Tabel 3.1	Perhitungan proporsi sampel per jenis opini audit	23
Tabel 4.1	Hasil Pengumpulan Data Penelitian	28
Tabel 4.2	Statistik Deskriptif	29
Tabel 4.3	Hasil Uji Glesjer (Regresi Abs $U_i$ )	31
Tabel 4.4	Hasil Uji White (Regresi $U^2_i$ )	32
Tabel 4.5	Matrik Korelasi	33
Tabel 4.6	Hasil Perhitungan Nilai VIF	34
Tabel 4.7	Hasil Uji Multikolinearitas	34
Tabel 4.8	Nilai Statistik DW	34
Tabel 4.9	Hasil LM Test	36
Tabel 4.10	Hasil Regresi	37
Tabel 4.11	Hasil Uji Statistik t	38
Tabel 4.12	Hasil Regresi (Temuan BPK)	41

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1	Model Penelitian	19
Gambar 4.1	Hasil Uji Normalitas Model	30
Gambar 4.2	Durbin Watson Test	35

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **A. LATAR BELAKANG**

Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah menjadi tonggak era otonomi daerah yang memberikan kewenangan kepada Pemerintah Daerah untuk mengelola keuangannya sendiri. Pengelolaan keuangan oleh pemerintah daerah wajib dipertanggungjawabkan kepada *stakeholder*. Pemerintah Daerah wajib menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kepada DPRD setelah diaudit oleh BPK-RI. BPK RI memberikan opini atas kewajaran penyajian LKPD. Predikat laporan keuangan yang baik adalah mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Dalam rangka meningkatkan kualitas LKPD, Pemerintah Daerah wajib melakukan reviu atas LKPD sebelum diaudit oleh BPK RI. Reviu LKPD yang baik akan menghasilkan rekomendasi perbaikan sehingga LKPD menjadi lebih dapat diandalkan kesesuaiannya dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Penelitian Windarsih (2015) memberikan bukti bahwa reviu LKPD yang berkualitas memiliki korelasi negatif dengan temuan pemeriksaan BPK.

Kenyataannya, jumlah LKPD yang mendapat opini WTP pada tahun 2014 sebanyak 251 atau 50% dari total 504 LKPD yang di audit. Meskipun sudah melalui proses reviu terlebih dahulu. Hal ini menunjukkan bahwa Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota yang melaksanakan reviu belum

sepenuhnya berhasil mencapai tujuan reviu.

Kualitas reviu dipengaruhi banyak faktor, baik dari sisi input maupun proses. Reviu yang dilaksanakan oleh auditor yang kompeten dan melalui prosedur yang baik akan menghasilkan reviu yang berkualitas. Prosedur Reviu LKPD mengacu kepada pedoman reviu sebaaimana diatur dalam Permendagri Nomor 4 Tahun 2008, sehingga proses reviu sudah terstandarisasi. Oleh karena itu penulis membatasi penelitian ini pada pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas reviu.

Kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya, sehingga Pegawai Negeri Sipil tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, efektif, dan efisien (Keputusan Kepala BKN Nomor 46A Tahun 2003). Kompetensi merupakan faktor penentu bagi seseorang untuk menampilkan kinerja terbaiknya. Salah satu kinerja auditor dapat dilihat dari kemampuan dalam pengambilan keputusan yang penting. Pertimbangan auditor yang cermat dalam pengambilan keputusan akan menentukan kualitas penilaian yang diberikannya.

Pengetahuan auditor dapat diperoleh melalui pendidikan formal. LKPD adalah produk dari sistem pencatatan keuangan dengan mengacu pada standar akuntansi keuangan. Pengetahuan mengenai akuntansi, khususnya akuntansi keuangan pemerintah daerah mutlak diperlukan (Mahmudi, 2007). Pengetahuan akan meningkatkan kemampuan auditor dalam mengambil keputusan. Pendidikan akan mempengaruhi kualitas audit (Setyaningrum, 2012). Oleh karena itu latar belakang pendidikan khususnya berkaitan dengan akuntansi akan

meningkatkan kualitas reviu LKPD.

Keterampilan seorang auditor akan semakin meningkat dengan semakin sering diaplikasikannya pengetahuannya dalam penugasan audit. Pengalaman selama penugasan audit ini menjadi memori bagi auditor dan akan dijadikan pertimbangan dalam pengambilan keputusan terhadap sesuatu hal yang serupa/sama. Pengalaman berpengaruh positif pada *judgement* auditor (Gosh and Moon, 2005). Hasil penelitian sebelumnya menjelaskan bahwa pengalaman mempengaruhi kualitas audit (Setyaningrum, 2012; Robyn dan Peter, 2008; Cohan and Sun, 2015; Gosh dan Moon, 2000, Deis dan Giroux 1992).

Reviu LKPD akan mendapatkan hasil yang berkualitas, apabila dilaksanakan oleh auditor yang kompeten dan dilaksanakan melalui proses yang cermat (*due professional care*). Oleh karena itu auditor juga haruslah seorang profesional dan terus meningkatkan profesionalismenya. Profesionalisme auditor akan meningkatkan kualitas hasil audit (Ekawati, 2013; Putri dan Juliarsa, 2014). Keanggotaan auditor dalam suatu organisasi profesi akan mendukung dalam peningkatan profesionalisme yang bersangkutan.

Pada situasi kolektif di dalam organisasi, kompetensi merupakan faktor yang menentukan keberhasilan organisasi tersebut dalam menghadapi perubahan yang terjadi.

Penelitian khusus terkait reviu LKPD masih sangat terbatas, menjadikan fenomena ini menarik untuk diteliti lebih lanjut guna mengetahui kemampuan nyata auditor internal pemerintah daerah dalam melaksanakan tugas reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini mengambil lokus dan kasus yang berbeda serta menggunakan variabel bebas berupa: pendidikan, pengalaman

dan profesionalisme auditor. Pengujian variabel pendidikan, pengalaman dan profesionalisme bertujuan untuk mengetahui pengaruh dan interaksinya terhadap kualitas pertimbangan auditor dalam menilai kesesuaian penyajian laporan keuangan pemerintah dengan SAP yang berlaku dan pada akhirnya opini hasil audit yang baik atas kewajaran penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

## **B. PERUMUSAN MASALAH**

Berdasarkan uraian di atas, peneliti merumuskan beberapa masalah yang menjadi pertanyaan pada penelitian ini yaitu:

1. Apakah pendidikan berpengaruh terhadap kualitas reviu LKPD?
2. Apakah pengalaman berpengaruh terhadap kualitas reviu LKPD?
3. Apakah profesionalisme berpengaruh terhadap kualitas reviu LKPD?
4. Apakah pendidikan, pengalaman dan profesionalisme secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas reviu LKPD?

## **C. TUJUAN PENELITIAN**

Penelitian ini mempunyai tujuan untuk melakukan pengujian empiris mengenai pengaruh pendidikan, pengalaman dan jabatan fungsional APIP terhadap kualitas Reviu LKPD.

## **D. MANFAAT PENELITIAN**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Memberikan tambahan pemahaman mengenai faktor-faktor yang dapat meningkatkan kualitas Reviu LKPD.

2. Pemerintah Daerah dapat menyajikan LKPD sesuai SAP dan mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. LANDASAN TEORI**

##### **1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Otonomi daerah bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Laporan Keuangan adalah salah satu bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan Negara/Daerah dalam suatu periode (PP Nomor 8 Tahun 2006). Pemerintah daerah harus menyampaikan informasi mengenai bagaimana membiayai operasi pemerintahan, bagaimana posisi harta kekayaan dan kewajibannya pada periode waktu tertentu. Agar informasi yang disampaikan mendapat interpretasi yang sama oleh penggunanya, informasi tersebut harus dihasilkan oleh sistem pencatatan yang handal. Pemerintah sudah menerbitkan Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah menurut SAP terdiri dari :

- a. Neraca
- b. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- c. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
- d. Neraca; Laporan Operasional (LO);
- e. Laporan Arus Kas (LAK);
- f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah disampaikan ke DPRD setelah

dilakukan audit oleh BPK-RI. Audit bertujuan untuk menilai kesesuaian LKPD dengan standar yang ditetapkan yaitu SAP. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa terdapat empat jenis opini audit yang diberikan oleh BPK atas hasil pemeriksaan LKPD. Masing-masing opini tersebut dijelaskan sebagai berikut:

a. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini wajar tanpa pengecualian diberikan karena auditor meyakini bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Keyakinan auditor tersebut berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan.

b. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini wajar dengan pengecualian menunjukkan bahwa sebagian besar pos dalam laporan keuangan, kecuali untuk pos-pos tertentu disajikan secara tidak wajar, telah disajikan secara wajar terbebas dari salah saji material dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia,

c. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)

Opini tidak wajar adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

d. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer Opinion*)

Pernyataan menolak memberikan opini adalah opini yang menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, karena dua

alasan, yaitu auditor terganggu independensinya dan auditor dibatasi untuk mengakses data tertentu.

Perkembangan opini atas LKPD sejak tahun 2008 adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.1. Perkembangan opini audit atas LKPD**

Tahun	Opini								Jumlah LKPD
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2008	<b>13</b>	2,68%	323	66,60%	31	6,39%	118	24,33%	485
2009	<b>15</b>	3,09%	330	68,04%	48	9,90%	111	22,89%	504
2010	<b>34</b>	7,01%	341	70,31%	26	5,36%	121	24,95%	522
2011	<b>67</b>	13,81%	349	71,96%	8	1,65%	100	20,62%	524
2012	<b>120</b>	24,74%	319	65,77%	6	1,24%	78	16,08%	523
2103	<b>156</b>	32,16%	311	64,12%	11	2,27%	46	9,48%	524
2014	<b>251</b>	51,75%	230	47,42%	4	0,82%	19	3,92%	504

Keterangan:

- WTP : Wajar Tanpa Pengecualian
- WDP : Wajar Dengan Pengecualian
- TW : Tidak Wajar
- TMP : Tidak Memberikan Pendapat
- Jumlah LKPD : Jumlah LKPD yang diaudit.

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015, BPK-RI 2015.

## 2. Konsep Reviu Laporan Keuangan

Reviu adalah prosedur penelusuran angka-angka, permintaan keterangan, dan analitis yang harus menjadi dasar memadai bagi inspektorat untuk memberi keyakinan terbatas atas laporan keuangan bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut disajikan berdasarkan sistem pengendalian intern (SPI) yang memadai dan sesuai dengan SAP (Permendagri Nomor 4 Tahun 2008). Reviu LKPD hanya memberikan keyakinan yang terbatas, tidak memberikan pendapat bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP. Reviu dilaksanakan oleh APIP (Inspektorat Provinsi/Kabupaten/ Kota) secara paralel bersamaan dengan penyusunan LKPD dan menenghasilkan rekomendasi perbaikan/koreksi sebelum laporan keuangan tersebut diaudit oleh BPK-RI.

Reviu LKPD sejalan dengan perkembangan peran audit internal pemerintah

yang tidak hanya berperan untuk memberikan *assurance* tetapi juga harus mampu memberikan *consulting* (*The Institute of Internal Auditors*, 2009). Efektivitas kedua peran tersebut akan mendorong tercapainya tujuan dari Sistem Pengendalian Intern (SPI), yaitu: (1) meningkatkan keandalan penyajian laporan keuangan, (2) pengamanan aset/kekayaan negara/daerah, (3) ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, (4) efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara/daerah (PP Nomor 60 Tahun 2008). Peranan APIP sebagai auditor internal pemerintah didorong untuk membantu Kepala Daerah menyajikan laporan keuangan yang akuntabel dan dapat diterima secara umum (Bastian, 2007:34).

Reviu adalah salah satu jenis *assurance* yang dilakukan auditor, seperti halnya audit. Literatur yang mengukur kualitas reviu masih sangat terbatas. Langkah-langkah atau prosedur Reviu sama dengan prosedur audit, seperti penelusuran angka-angka (*tracing* dan *vouching*), konfirmasi dan prosedur analitis untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP. Oleh karena itu untuk mengukur kualitas reviu mengacu pada ukuran kualitas audit. DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan klien dan melaporkannya. Oleh karena itu kualitas audit diukur dengan jumlah temuan yang dilaporkan dalam laporan hasil audit. Windarsih (2015) mengukur kualitas reviu berdasarkan nilai temuan Audit BPK. Ukuran tersebut tidak mempertimbangkan temuan yang dihasilkan oleh Tim Reviu. Reviu LKPD ditujukan agar LKPD yang dihasilkan menjadi lebih baik dan diharapkan hasil audit BPK memberikan opini WTP. Semakin banyak

temuan hasil revidu yang ditindaklanjuti akan mengurangi temuan hasil audit BPK.

### **3. Pendidikan**

Menurut Gorda (2004) dalam Laksmi (2010:21), pendidikan adalah kegiatan untuk memperbaiki dan mengembangkan sumber daya manusia dengan cara meningkatkan kemampuan dan pengertian tentang pengetahuan umum dan pengetahuan ekonomi termasuk didalamnya peningkatan pengetahuan teori dan ketrampilan dalam upaya memecahkan masalah yang dihadapi perusahaan. Sedangkan menurut Kamus Bahasa Indonesia adalah proses perubahan sikap dan tata laku seseorang atau kelompok dalam usaha mendewasakan manusia melalui upaya pengajaran dan pelatihan.

Audit dilakukan oleh auditor yang memiliki latar belakang akuntansi (Mahmudi, 2007). Beberapa proses revidu memiliki kesamaan dengan proses audit, seperti menilai sistem pengendalian intern, menyusun program kerja revidu, melakukan prosedur analitis dan kegiatan lainnya. Oleh karena itu Revidu LKPD memerlukan kompetensi auditor di bidang akuntansi.

Standar audit APIP mensyaratkan bahwa dalam hal auditor melakukan audit sistem keuangan, catatan akuntansi dan laporan keuangan, maka auditor wajib mempunyai keahlian atau mendapatkan pelatihan di bidang akuntansi sektor publik dan ilmu-ilmu lainnya. LKPD adalah produk akhir dari sistem akuntansi pemerintah daerah.

### **4. Pengalaman**

Pengalaman audit adalah pengalaman yang diperoleh auditor selama melakukan proses audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun

banyaknya penugasan yang pernah ditangani (Nasution, 2010). Pengalaman akan meningkatkan pengetahuan auditor dalam memberikan *judgement*-nya (Meixner and Welker, 1988). Peningkatan kualitas *judgement* seorang auditor dapat diperoleh melalui: (1) keahlian yang diperoleh dari penugasan yang berulang-ulang, (2) pelajaran yang diperoleh auditor junior dari seniornya, (3) pelajaran yang diperoleh auditor junior dari norma yang berlaku pada instansi dia bergabung dan (4) pemberhentian dari auditor junior yang tidak melaksanakan kebijakan (Meixner and Welker, 1988).

Setiap pengulangan tugas seorang auditor bersama satu *auditee* (*auditor tenure*), maka auditor tersebut semakin memahami sistem pengendalian internal yang berlaku pada *auditee*. Dia dengan segera dapat mendeteksi bagian-bagian yang mengandung kelemahan dan berpotensi terjadi kecurangan, pada akhirnya akan menghasilkan kualitas audit lebih baik (Robyn dan Peter, 2008; Cohan and Sun, 2015; Gosh dan Moon, 2000, Deis dan Giroux 1992).

Banyaknya penugasan audit yang dilaksanakan, akan berbanding lurus dengan lamanya seorang auditor bekerja sebagai auditor. Oleh karena itu pengalaman dapat diukur dari tahun sejak auditor bekerja sebagai seorang auditor (Tubs, 1992; Manulang, 2005; Cohan and Sun, 2015).

## **5. Profesionalisme**

Profesionalisme adalah suatu konsep yang mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin melalui sikap dan perilaku mereka sebagai seorang auditor (Yendrawati, 2008 dalam Lesmana dan Machdar 2015). Seorang auditor yang profesional akan melaksanakan tugasnya dengan memakai standar teknis dan berpedoman pada standar profesional yang

relevan. Standar audit APIP mensyaratkan auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*).

Pegawai negeri sipil (PNS) yang teregistrasi dalam jabatan fungsional auditor atau yang disebut Pejabat Fungsional Auditor (PFA), melaksanakan fungsi pengawasan pada instansi pemerintah mengacu pada Standar kompetensi dan profesionalisme JFA diatur dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/220/M.PAN/7/ 2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya. Jenjang jabatan PFA dan angka kreditnya adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.2: Jenjang Jabatan dan Angka kredit PFA**

Jenjang jabatan	Gol	Angka Kredit Minimal	Kenaikan Angka Kredit minimal	Angka Kredit Pengembangan Profesi
Auditor Ahli				
– Auditor Utama	IVe	1.050		
	IVd	850	200	97
– Auditor Madya	IVc	700	150	67
	IVb	550	150	52
	Iva	400	150	37
– Auditor Muda	IIIId	300	100	22
	IIIc	200	100	14
– Auditor Pertama	IIIb	150	100	6
	IIIa	100	50	3
Auditor Terampil				
– Auditor Penyelia	IIIId	300		
	IIIc	200	100	10
– Auditor Pelaksana Lanjutan	IIIb	150	50	6
	IIIa	100	50	4
– Auditor Pelaksana	IIId	80	20	2
	IId	60	20	1

Angka kredit PFA berasal dari unsur kegiatan utama yaitu pendidikan, pengawasan, pengembangan profesi dan unsur kegiatan penunjang pengawasan. Makin sering penugasan seorang PFA, makin cepat pula naik ke jenjang berikutnya.

Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan seorang PFA dibuktikan dengan angka kredit pada pengembangan profesi. Apabila angka pengembangan profesi belum mencapai syarat minimal, seorang PFA tersebut tidak dapat naik ke jenjang jabatan berikutnya. Pengembangan profesi dapat diperoleh melalui beberapa kegiatan, diantaranya:

- a. Pembuatan karya tulis/karya ilmiah di bidang pengawasan
- b. Peran serta dalam pengembangan profesi di bidang keilmuan pengawasan
- c. Peran serta dalam kegiatan pengembangan profesi di bidang Standar, Kode Etik, Buletin dan Organisasi Profesi Pengawasan

Pada saat melakukan reviu LKPD, auditor yang terdaftar dalam jabatan fungsional auditor memiliki kelebihan untuk menghasilkan reviu yang berkualitas. Jumlah PFA sampai dengan September 2015 di Inspektorat Provinsi/Kabupaten/ Kota adalah sebanyak 5.627 orang yang tersebar di 468 Inspektorat.

Auditor Ahli		
Auditor Utama	1	
Auditor Madya	702	
Auditor Muda	1.495	
Auditor Pertama	2.839	
Sub Jumlah		5.037
Auditor Terampil		
Auditor Penyelia	286	
Auditor Pelaksana	163	
Auditor Pelaksana Lanjutan	161	
Sub Jumlah		590
Total		5.627

Sumber : Pusbin JFA BPKP

## B. PENELITIAN TERDAHULU

Beberapa hasil penelitian terdahulu menjadi bahan referensi dalam penelitian ini, diantaranya penelitian yang terkait dengan pendidikan, pengalaman dan profesionalisme auditor. Berikut ulasan singkat hasil beberapa penelitian terdahulu.

1. Setyaningrum (2012) melakukan penelitian tentang Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi Kualitas audit BPK-RI. Hasil penelitiannya adalah bahwa karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, keterampilan profesional dan pelatihan profesional berkelanjutan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Zuraida et.al (2013) meneliti pengaruh kepuasan kerja, latar belakang pendidikan, pengalaman dan pelatihan JFA terhadap profesionalisme APIP di Inspektorat Pidie Jaya. Hasil penelitiannya adalah kepuasan kerja, latar belakang pendidikan, pengalaman dan pelatihan jabatan fungsional auditor, baik secara bersama-sama maupun secara parsial berpengaruh terhadap profesionalisme aparat pengawasan intern pemerintah di Inspektorat Pidie Jaya.
3. Ekawati (2013) meneliti pengaruh profesionalisme, pengalaman kerja dan tingkat pendidikan auditor, terhadap pertimbangan tingkat materialitas (studi empiris pada kantor akuntan publik di wilayah Bali). Hasil penelitian menyimpulkan ketiga variabel independen berpengaruh secara signifikan.
4. Putri dan Juliarsa (2014) melakukan penelitian tentang Pengaruh independensi, profesionalisme, tingkat pendidikan, etika profesi, pengalaman, dan kepuasan kerja auditor terhadap kualitas audit di Kantor Akuntan Publik di Bali. Hasilnya adalah keempat variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, namun secara parsial hanya variabel pendidikan dan etika profesi yang berpengaruh signifikan.
5. Windarsih (2015) meneliti Hubungan kualitas reвью laporan keuangan

dengan Temuan pemeriksaan BPK pada pemerintah Kabupaten/kota se-DIY yang menemukan bahwa kualitas reviu LKPD mempunyai korelasi negatif dengan jumlah temuan pemeriksaan BPK.

6. Simpen (2015) melakukan penelitian eksperimen tentang Pengaruh pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian Laporan keuangan pemerintah (studi pada inspektorat daerah di provinsi bali). Hasil penelitiannya adalah auditor berpengalaman mampu membuat pertimbangan yang lebih cermat dan proses reviu mempengaruhi pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan.
7. Pitaloka dan Widanaputera (2016) melakukan penelitian tentang integritas auditor sebagai pemoderasi pengaruh kompetensi dan independensi pada kualitas audit. Hasilnya menunjukkan bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.
8. Windasari dan Juliarsa (2016) meneliti pengaruh kompetensi, independensi dan profesionalisme auditor internal dalam mencegah kecurangan pada BPR di Kabupaten Badung. Hasil penelitiannya adalah ketiga variabel bebas berpengaruh positif terhadap kecurangan.

## **C. PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **1. Pengaruh Pendidikan Terhadap Kualitas Reviu LKPD**

Reviu LKPD bertujuan untuk menilai keandalan Sistem Pengendalian Intern dan kesesuaian laporan keuangan dengan SAP. Proses reviu adalah domainnya akuntansi. Oleh karena itu auditor yang melaksanakan reviu harus memiliki pengetahuan dan pemahaman yang cukup mengenai akuntansi.

Pengetahuan akan mempengaruhi sikap (*attitude*) auditor yang dapat menimbulkan niat untuk melakukan revidi dengan baik (Aizen, 1985). Pengetahuan tersebut akan memberikan dasar yang kuat bagi auditor untuk menyusun program kerja revidi dan melaksanakan prosedur revidi sehingga dapat menghasilkan laporan hasil revidi yang berkualitas.

Penelitian sebelumnya membuktikan bahwa pendidikan berpengaruh pada kinerja auditor. Setyaningrum (2012) menyimpulkan bahwa pendidikan secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil audit BPK RI, namun bersama dengan variabel keterampilan dan pelatihan berkelanjutan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit. Sementara Zuraida et. al (2012), Arpandi (2013), Ekawati (2013) dan Putri dan Juliarsa (2014) menyimpulkan bahwa pendidikan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit.

Faktor pendidikan memberikan kontribusi yang besar terhadap kualitas Revidi LKPD. Oleh karena itu hipotesis yang akan dikembangkan dalam penelitian ini adalah

### **H1 : Pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas revidi LKPD**

## **2. Pengaruh Pengalaman Terhadap Kualitas Revidi LKPD**

Pengalaman auditor selama bekerja sebagai internal auditor dan banyaknya penugasan audit serta jenis penugasan yang dilaksanakan akan meningkatkan keahlian auditor. Pengalaman akan menciptakan kontrol perilaku bagi auditor yang mendorong niat auditor untuk melaksanakan revidi sesuai dengan pedoman revidi Aizen, 1985). Keahlian auditor tersebut akan memberikan arah yang lebih fokus terhadap salah satu potensi dalam penyajian laporan keuangan, sehingga penyusunan program kerja revidi dan prosedur revidi menjadi lebih efektif dan

efisien.

Auditor internal yang berpengalaman dalam melakukan audit maupun reviu, akan dapat melihat dari sudut pandang auditor eksternal, pos-pos mana dan kegiatan apa saja yang berpotensi salah saji yang material. Auditor yang berpengalaman juga akan mengenal keandalan dan kelemahan sistem pengendalian intern yang berlaku di pemerintah daerah, sehingga akan segera diketahui titik-titik kegiatan yang rentan salah saji atau bahkan kecurangan.

Pengalaman *reviewer* memiliki peran yang sangat besar dalam menghasilkan laporan hasil reviu LKPD yang berkualitas. Hal ini dibuktikan dalam penelitian Zuraida et. al (2012), Putri dan Juliarsa (2014) dan Simpen (2015) yang menyimpulkan bahwa pengalaman berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit. Berdasarkan uraian tersebut, penulis membuat hipotesis yang kedua sebagai berikut:

**H2 : Pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas reviu LKPD**

### **3. Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kualitas Reviu LKPD**

Auditor yang menjabat dalam Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dituntut untuk selalu menjaga dan selalu meningkatkan profesionalismenya. Auditor dituntut untuk dapat melaksanakan tugas pengawasan sejumlah minimal yang ditentukan dalam periode waktu tertentu. Apabila tugas pengawasan yang dilakukan auditor dalam periode waktu tertentu kurang dari yang seharusnya, maka dia diberhentikan dari JFA. Di samping itu PFA juga dituntut untuk terus mengembangkan profesionalismenya melalui berbagai pendidikan dan pelatihan, seminar, karya tulis ilmiah. Terdapat syarat minimal seorang auditor untuk melakukan pengembangan profesi, baik dalam bentuk pendidikan dan pelatihan,

seminar maupun pelatihan di kantor sendiri. Merujuk pada Teori *Planned Behavior* (Aizen, 1985), seorang PFA akan memiliki sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku yang menimbulkan niat untuk berperilaku profesional. Sikap auditor terbentuk melalui pendidikan dan latihan yang berkelanjutan serta makin seringnya melakukan tugas audit. Ketentuan dalam jabatan fungsional tersebut akan meningkatkan keahlian dalam memberikan *judgement*-nya dalam menilai keandalan SPI dan kesesuaian LKPD dengan SAP. Zuraida et. al. (2013) menyatakan bahwa pelatihan JFA berpengaruh terhadap profesionalisme APIP.

Jabatan fungsional bagi APIP akan meningkatkan kompetensi dan kapabilitas APIP dalam melaksanakan Reviu LKPD sehingga tujuan reviu akan dapat dicapai. Hal ini menjadi dasar hipotesis yang ketiga, yaitu:

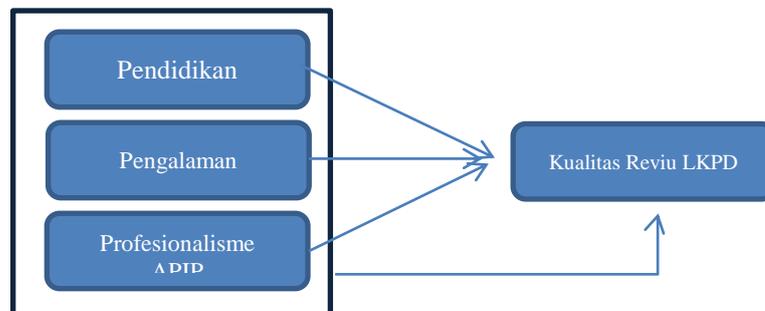
**H3 : Profesionalisme APIP berpengaruh positif terhadap kualitas reviu LKPD**

## BAB III METODOLOGI PENELITIAN

### A. DESAIN PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kausalitas untuk menjelaskan (*explanatory*) hubungan dan pengaruh di antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis. Variabel yang akan diuji dalam penelitian ini adalah variabel pendidikan, pengalaman, profesionalisme APIP dan kualitas rewiu LKPD. Hubungan antara variabel tersebut di atas dapat digambarkan dalam model penelitian berikut ini.

Gambar 3.1. Model Penelitian



Penelitian ini melibatkan campuran data kualitatif (*dummy variable*) dan data kuantitatif, oleh karena itu alat statistik yang digunakan adalah *Analysis of Covariance* (ANCOVA) (Ghozali dan Ratmono, 2013). ANCOVA digunakan untuk mengetahui besarnya hubungan dan pengaruh dari variabel bebas yang terdiri dari variabel pendidikan (EDUC), Pengalaman (EXP) dan Profesionalisme APIP (PROF), terhadap Kualitas Reviu LKPD (REVQT).

Persamaan yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$\text{REVQTY} = \alpha + \beta_1 \text{ EDUC} + \beta_2 \text{ EXP} + \beta_3 \text{ PROF} + \mu$$

Dimana:

$\alpha$  = konstanta

REVQTY = Kualitas Reviu LKPD

EDUC = pendidikan

EXP = Pengalaman

PROV = Profesionalisme

## B. DEFINISI OPERASIONAL VARIABEL PENELITIAN

### 1. Variabel Bebas

#### a. pendidikan.

Variabel pendidikan (EDUC) adalah variabel *dummy*, dimana variabel pendidikan diukur dengan menggunakan latar belakang pendidikan pada fakultas ekonomi. Apabila auditor memiliki latar belakang pendidikan pada fakultas ekonomi maka akan diberi nilai 1 (satu), sedangkan di luar fakultas ekonomi di beri nilai 0 (nol).

#### b. Pengalaman

Variabel pengalaman (EXP) seorang auditor akan diukur menggunakan jumlah tahun lamanya auditor bekerja sebagai internal auditor. Makin lama seseorang bekerja sebagai auditor, maka APIP tersebut makin berpengalaman.

#### c. Profesionalisme

Variabel Profesionalisme (PROF) adalah variabel *dummy*. Variabel ini akan mempunyai nilai 1 (satu) apabila auditor tersebut tercatat dalam Pejabat Fungsional Auditor (PFA), sedangkan auditor yang bukan PFA akan mendapatkan nilai 0 (nol).

Reviu LKPD adalah pekerjaan tim (*team work*), sedangkan nilai yang diberikan kepada masing-masing variabel bebas adalah nilai per individu auditor, maka perlu menentukan nilai masing-masing variabel pada tingkat tim. Oleh karena itu digunakan perlakuan sebagai berikut:

- a. Nilai variabel pendidikan dan profesionalisme untuk tingkat tim yang merupakan variabel *dummy*, ditentukan dengan cara menghitung nilai modus atau nilai yang paling sering muncul dari nilai individu masing-masing variabel
- b. Nilai Variabel pengalaman untuk tingkat tim, ditentukan dengan menghitung rata-rata dari nilai masing-masing variabel individu.

## **2. Variabel Terikat**

Reviu LKPD pada dasarnya adalah filter terakhir sebelum LKPD diaudit oleh BPK RI. Semakin baik temuan dan rekomendasi yang dihasilkan Reviu LKPD, maka diharapkan LKPD makin berkualitas dan temuan hasil audit BPK RI makin kecil. Oleh karena itu variabel kualitas Reviu LKPD (REVQ) akan diukur berdasarkan perbedaan (*gap*) antara jumlah temuan hasil Reviu LKPD dengan jumlah temuan hasil audit BPK RI. Semakin kecil *gap* yang dihasilkan, berarti Reviu LKPD yang dilaksanakan makin berkualitas.

## **C. POPULASI DAN SAMPEL**

Penelitian dilakukan kepada auditor yang melaksanakan tugas Reviu LKPD Tahun 2014. Variabel pendidikan, pengalaman dan profesionalisme cenderung meningkat dengan berjalannya waktu. Penggunaan data runtut waktu (*time series*) dikhawatirkan muncul masalah autorkorelasi (Ghozali dan Ratmono,

2013).

Lokasi penelitian ini adalah seluruh Inspektorat Pemerintah Daerah di Sumatera Bagian Selatan. Total pemerintah daerah di Sumatera Bagian Selatan berjumlah 84 Pemerintah Daerah, yang terdiri dari 6 Pemerintah Provinsi, 78 Pemerintah Kabupaten/ Kota. Oleh karena penelitian ini akan membandingkan hasil audit BPK RI dengan hasil Reviu LKPD, maka data populasi yang diambil adalah pemerintah daerah yang dilakukan audit oleh BPK RI. Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pengawasan Semester I Tahun 2015 BPK RI, 84 Pemerintah Daerah tersebut telah dilakukan audit seluruhnya.

Penentuan sampel penelitian menggunakan metode acak stratifikasi (*Stratified random sampling*). Populasi akan dilakukan stratifikasi berdasarkan opini atas LKPD yaitu WTP, WDP, TW dan TMP. Jumlah sampel yang diuji sebanyak 48 Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota. Jumlah tersebut diperoleh setelah menggunakan rumus Slovin dengan perhitungan sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{1+N(e)^2} = \frac{84}{1 + 84(0,05)^2} = \frac{84}{1,76} = 47,66 = 48$$

Selanjutnya jumlah sampel tersebut didistribusikan kepada masing-masing strata menurut opini atas hasil audit BPK, secara proporsional menggunakan rumus berikut:

$$n_i = \frac{N_i}{N} \times n$$

Dimana:

- $n_i$  : jumlah sampel menurut jenis opini
- $N_i$  : jumlah populasi menurut jenis opini
- $N$  : jumlah populasi seluruhnya
- $n$  : jumlah sampel seluruhnya

Berdasarkan rumus perhitungan sampel di atas, maka diperoleh komposisi ukuran sampel menurut jenis opini sebagai berikut:

**Tabel 3.1 Perhitungan Proporsi Sampel Per Jenis Opini Audit**

No.	Jenis Opini	Populasi	Sampel
1	WTP	41	$41/84 \times 48 = 2,28 = 24$
2	WDP	37	$37/84 \times 48 = 2,28 = 21$
3	TW	2	$2/84 \times 48 = 2,28 = 1$
4	TMP	4	$4/84 \times 48 = 2,28 = 2$
	Jumlah	84	48

#### D. METODE PENGUMPULAN DATA

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu data yang pengumpulan dan pengolahannya bukan oleh peneliti, melainkan dilakukan oleh pihak lain yang diperoleh dari tempat penelitian. Data mengenai karakteristik auditor internal pemerintah yang terdiri dari latar belakang pendidikan, lamanya bekerja sebagai auditor dan terdaftar dalam profesi auditor. Untuk menilai kualitas Reviu LKPD akan menggunakan data Laporan Hasil Reviu dan Laporan Hasil Audit BPK RI.

Data kompetensi auditor dikumpulkan dengan mengirimkan formulir isian mengenai data auditor masing-masing Inspektorat yang mendapat tugas Reviu LKPD berdasarkan surat tugas atau surat keputusan. Data Hasil Reviu LKPD dikumpulkan dengan mengajukan formulir isian tentang temuan Hasil Reviu LKPD pada Inspektorat yang dipilih yang terdiri dari uraian singkat dan nilai temuan hasil reviu.

Permintaan data ke Inspektorat yang terpilih sebagai sampel disampaikan melalui kantor BPKP perwakilan provinsi dimana Inspektorat dimaksud berada di wilayah kerja Perwakilan BPKP. Sedangkan Laporan Hasil Audit BPK RI diperoleh dengan mengajukan permintaan salinan Laporan Hasil Audit ke BPK.

## E. PENGUJIAN DATA

### 1. Uji Normalitas

Uji normalitas pada model regresi digunakan untuk menguji apakah nilai residual yang dihasilkan dari regresi terdistribusi secara normal atau tidak. Uji t dan uji F mengasumsikan nilai residual mengikuti distribusi normal (Ghozali dan Ratmono, 2013). Pada penelitian normalitas residual diuji dengan menggunakan metode uji *Jarque – Bera (JB)*. Dasar pengambilan keputusan pengujian statistik dengan uji *Jarque – Bera (JB)* adalah sebagai berikut :

- a. Jika nilai signifikan *Jarque – Bera (JB)* kurang dari 0,05, maka  $H_0$  ditolak. Hal ini berarti data residual terdistribusi tidak normal.
- b. Jika nilai signifikan *Jarque – Bera (JB)* lebih dari 0,05, maka  $H_0$  diterima. Hal ini berarti data residual terdistribusi normal.

### 2. Uji Heteroskedastisitas

Model regresi linier mengasumsikan bahwa nilai *residual* atau *error* dalam model memiliki varian yang sama (homoskedastisitas). Sebaliknya jika dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual pada suatu pengamatan ke pengamatan lain, maka dalam model tersebut telah terjadi Heteroskedastisitas. Model regresi yang mengandung heteroskedastisitas, akan menyebabkan nilai t statistic dan F hitung menjadi bias dan pengambilan kesimpulan statistic untuk pengujian hipotesis menjadi tidak valid (Ghozali dan Ratmono, 2013).

Untuk mengetahui ada tidaknya heteroskedastisitas, dalam penelitian ini melakukan uji statistik dengan menggunakan Uji Glejser dan Uji White. Uji Glejser dilakukan dengan cara meregresikan *absolute residual* ( $AbsU_i$ ) sebagai variabel terikat dan variabel bebas diambil dari variabel bebas awal. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$\text{Abs}U_i = \alpha + \beta_1 \text{ EDUC} + \beta_2 \text{ EXP} + \beta_3 \text{ PROF} + \mu_i$$

Apabila koefisien variabel bebas signifikan secara statistik, maka dalam model regresi terdapat heteroskedastisitas (Ghozali dan Ratmono, 2013).

Uji White dilakukan dengan cara meregresikan residual kuadrat dengan variabel bebas, variabel bebas kuadrat dan perkalian antar variabel bebas (Ghozali dan Ratmono, 2013). Persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$U_i^2 = \alpha + \beta_1 \text{ EDUC} + \beta_2 \text{ EXP} + \beta_3 \text{ PROF} + \beta_4 \text{ EDUC}^2 + \beta_5 \text{ EXP}^2 + \beta_6 \text{ PROF}^2 + \beta_7 \text{ EDUC EXP PROF} + \mu_i$$

Kriteria ujinya adalah jika  $Obs * R\text{-square}$  mempunyai probabilitas *Chi-square* yang signifikan, berarti telah terjadi heteroskedastisitas.

### 3. Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas adalah keadaan dimana pada model regresi ditemukan adanya korelasi yang tinggi atau sempurna antar variabel bebas. Apabila ini terjadi, maka koefisien korelasi variabel bebas tidak dapat ditentukan dan nilai standar error menjad tak terhingga (Ghozali dan Ratmono, 2013). Untuk mendeteksi adanya multikolinieritas, penelitian ini menggunakan matriks korelasi. Apabila korelasi antar variabel bebas tidak lebih dari 0,90 maka dapat disimpulkan tidak terdapat multikolinieritas (Ghozali dan Ratmono, 2013).

Pengujian ada tidaknya multikolinieritas juga menggunakan nilai Tolerance atau lawannya Variance Inflation Factor (*VIF*) pada model regresi. Nilai *Tolerance* mengukur variabilitas variabel bebas yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel bebas lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai *VIF* tinggi ( $VIF = 1/Tolerance$ ). Apabila nilai  $Tolerance \leq 0,10$  atau sama dengan nilai  $VIF \geq 10$  menunjukkan adanya multikolinieritas.

#### 4. Uji Autokorelasi

Autokorelasi artinya terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu (residual) pada suatu periode ( $t$ ) dengan kesalahan pada periode sebelumnya ( $t-1$ ) (Ghozali dan Ratmono, 2013). Model regresi yang baik adalah yang bebas dari autokorelasi. Untuk mendeteksi adanya autokorelasi digunakan dua alat uji, yaitu:

- a. Uji *Durbin-Watson (DW test)*.

*DW test* dilakukan dengan membandingkan nilai *DW* statistik dengan nilai tabel *DW* dengan kriteria sebagai berikut:

Ada autokorelasi positif	Tidak dapat disimpulkan	Tidak ada autokorelasi	Tidak dapat disimpulkan	Ada autokorelasi negatif
0	$d_L$	$d_U$	$4-d_L$	$4-d_U$

- b. Uji Lagrange *Multiplier (LM Test)*.

Uji LM dilakukan dengan meregresi variabel pengganggu (residual) menggunakan autoregresif model. Apabila nilai  $p$  dari nilai  $Obs \cdot R\text{-squared}$  signifikan secara statistik (kurang dari 0,05) berarti ada autokorelasi.

#### F. PENGUJIAN MODEL

Model regresi dari sampel yang tepat akan dapat menaksir nilai aktual dengan baik. Untuk itu suatu model regresi perlu diuji kelayakannya (*Goodness of Fit*). Untuk menguji kelayakan suatu model regresi, pada penelitian ini menggunakan uji koefisien determinasi ( $R^2$ ), Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F) dan Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t).

### 1. Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Untuk mengetahui seberapa besar persentase sumbangan dari variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat dapat dilihat dari besarnya koefisien determinasi ( $R^2$ ). Apabila nilai  $R^2$  semakin besar mendekati 1, berarti variabel-variabel bebas memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel terikat. (Ghozali dan Ratmono, 2013).

### 2. Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji Statistik F (Uji F) digunakan untuk mengetahui apakah semua variabel bebas yang dimasukkan ke dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama atau simultan terhadap variabel terikat (Ghozali dan Ratmono, 2013). Uji statistik F dilakukan dengan membandingkan antara F-hitung dengan F- tabel. Jika  $F_{hitung} > F_{tabel}$  ( $n-k-1$ ) maka  $H_0$  ditolak, berarti variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat.

### 3. Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji Statistik t (Uji t) digunakan untuk mengetahui pengaruh suatu variabel bebas terhadap variabel terikat dengan menganggap variabel bebas lainnya konstan. Uji statistik t dilakukan dengan membandingkan antara t-hitung dengan t- tabel. Untuk menentukan nilai t-tabel ditentukan dengan tingkat signifikansi 5% dengan derajat kebebasan  $df = (n-k-1)$  dimana  $n$  adalah jumlah responden dan  $k$  adalah jumlah variabel. Jika  $t_{hitung} > t_{tabel}$  ( $n-k-1$ ) maka  $H_0$  ditolak, berarti variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat.

Selain itu uji t tersebut dapat pula dilihat dari besarnya *probabilitas value* (*p-value*) dibandingkan dengan 0,05 (Taraf signifikansi  $\alpha = 5\%$ ). Adapun. Jika *p-value*  $< 0,05$  maka  $H_0$  ditolak.

## **BAB V**

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

#### **A. KESIMPULAN**

Tujuan penelitian ini adalah menguji secara empiris pengaruh pendidikan, pengalaman dan profesionalisme auditor inspektorat terhadap kualitas Reviu LKPD. Pengujian dilakukan terhadap 34 auditor yang menjadi tim Reviu LKPD pada Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota di Sumatera Bagian Selatan Tahun 2015.

Berdasarkan hasil pengujian dengan menggunakan alat uji ANCOVA, dapat disimpulkan bahwa Pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas reviu LKPD, sedangkan pengalaman dan profesionalisme tidak berpengaruh terhadap kualitas reviu LKPD. Sebagai penugasan *mandatory*, Reviu LKPD dapat dilakukan oleh Auditor baru dan bukan PFA berdasarkan pedoman yang ada.

Koefisien regresi ketiga variabel bebas bertanda positif, artinya auditor yang berlatar belakang pendidikan akuntansi, berpengalaman dan menjabat sebagai fungsional auditor akan menghasilkan kualitas reviu yang lebih baik. Hal ini mendukung teori bahwa pendidikan, pengalaman dan profesionalisme berpengaruh terhadap kualitas hasil reviu. Pengujian tambahan menunjukkan bahwa kompetensi auditor inspektorat belum sepenuhnya dapat mencapai tujuan reviu, yaitu pemerintah daerah dapat menyusun LKPD yang dapat diandalkan.

## **B. KETERBATASAN PENELITIAN**

Peneliti mengakui bahwa penelitian ini masih jauh dari kesempurnaan dan masih terdapat keterbatasan-keterbatasan yang ada. Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini antara lain:

1. Penelitian ini hanya terbatas pada pendidikan, pengalaman, dan profesionalisme auditor, lebih menekankan pada sisi personil pada saat pelaksanaan reviu. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan bisa menambahkan unsur-unsur yang lain sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas reviu LKPD seperti keterbatasan waktu dan proses pelaksanaan reviu LKPD.
2. Sampel yang menjadi dasar pengujian dalam penelitian ini relatif masih sedikit dan hanya terfokus reviu yang dilaksanakan pada Tahun 2015 di Sumatera Bagian Selatan saja.

## **C. SARAN**

Berdasarkan uraian di atas, penulis dapat mengajukan saran perbaikan agar reviu LKPD dapat menghasilkan kualitas yang lebih baik, sebagaimana diuraikan berikut ini.

1. Kepada Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota agar Pada saat penyusunan tim reviu untuk memperhatikan latar belakang pendidikan auditor;
2. Pada penelitian berikutnya yang masih berkaitan dengan penelitian ini hendaknya dapat mempertimbangkan untuk menambah faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas reviu LKPD.

## DAFTAR PUSTAKA

- Aizen, Icek, 1991; *The Theory of Planned Behavior*, Amherst, University of Massachussetts;
- Badan Pemeriksa Keuangan, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*. Jakarta: BPK;
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan; 2015; *Hasil Assessment dan Peningkatan Kapabilitas APIP Tahun 2015*. Jakarta: BPKP;
- Bastian Indra. 2007. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta, Salemba Empat;
- Cohan, Steven F. and Sun, Jerry, 2015; The effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality, *Journal of Accounting, Auditing and Finance* Vol 30(I) 78-100;
- Deangelo, L. E., (1981); Auditor Size and Auditor Quality, *Journal of Accounting and Economic* 3 (1981)183-199, North-Holland Publishing Company;
- Deis, R. Donald Jr and Giroux, Gary A, 1992; Determinants of Audit Quality in The Public Sector; *The Accounting Review* Vol. 67;
- Ekawati, Luh Putu; 2013; Pengaruh profesionalisme, pengalaman kerja dan tingkat pendidikan auditor, terhadap pertimbangan tingkat materialitas (studi empiris Pada kantor akuntan publik di wilayah bali); Bali; *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika* Vol. 3;
- Futri, Putu Septiani dan Juliarsa Gede; 2014; Pengaruh independensi, profesionalisme, tingkat pendidikan, etika profesi, pengalaman, dan kepuasan kerja auditor terhadap kualitas audit di Kantor Akuntan Publik di Bali; Bali; *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*;
- Ghozali, Imam dan Dwi Ratmono. 2013. *Analisis Multivariat dan Ekonometrika*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro;
- Gosh, Alope and Moon, Doceol (2005). Auditor Tenure and Perception of Audit Quality. *The Accounting Review*. Vo.80 No. 2: pp-585-612;
- Kepala Badan Kepegawaian Negara; 2003; *Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 46A Tahun 2003 Tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Jabatan Struktural Pegawai Negeri Sipil*; Badan Kepegawaian Negara;

- Laksmi Dewi, GAA. 2010. Pengaruh Tingkat Pendidikan, Pelatihan Kerja, Pengalaman Kerja, dan Profesionalisme Petugas Pemeriksa Pajak Pada Penyelesaian Pemeriksaan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama seBali;
- Lesmana, Rudi dan Machdar, Nera Marinda, 2015; Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit; *Jurnal Bisnis dan Komunikasi Kalbisocio*, volume 2;
- Manulang, M. 2005. *Dasar dasar manajemen*. Yogyakarta: Gajah Mada Univ;
- Mahmudi. 2007. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN;
- Meixner, Wilda F., Welker Robert B., 1998; Concensus and Auditor Experience: An Examination of Organizational Relation, *The Accounting Review* Vol. LXIII No. 3;
- Menteri Dalam Negeri RI 2007. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007 tentang Pedoman teknis dan tata kerja inspektorat provinsi dan kabupaten/kota*, Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia;
- Menteri Dalam Negeri RI 2008. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia;
- Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara, 2008. *Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/5/M.PAN/3/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*. Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara;
- Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara, 2008; *Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/220/M.PAN/7/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya*, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara;
- Nasution, Hafifah. 2010. *Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit, dan Tipe Kepribadian Terhadap Skeptisme Professional dan Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan*;
- Pemerintah Republik Indonesia 2006. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*, Pemerintah Republik Indonesia;
- Pemerintah Republik Indonesia 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Pemerintah Republik Indonesia.
- Pemerintah Republik Indonesia 2010. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*, Pemerintah

Republik Indonesia;

- Pitaloka, Yuli, Widanaputera, A.A.G.P., 2016; Integritas Auditor sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi dan pada Kualitas Audit, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol. 16.2;
- Robyn A. Monorey dan Peter. 2008. *Industry Versus Task Based Experience Auditor Performance. Disampaikan pada Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference, Australia.*
- Setyaningrum, Dyah; 2012; Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi Kualitas audit BPK-RI; Banjarmasin;
- Simpem, I Wayan; 2015; Pengaruh pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian Laporan keuangan pemerintah (studi pada inspektorat daerah di provinsi bali); Bali; *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana.*
- The Institute of Internal Auditor. 2009; *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, 2nd Ed*, The Institute of Internal Auditor.
- The Institute of Internal Auditor ; 2009; *Internal Audit Capability Model (IACM) for the Public Sector*; The Institute of Internal Auditor Research Foundation.
- Tubbs (1992). The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*. Vo.67 No. 4 (October): 783-801.
- Windarsih, Dwi; 2015; *Hubungan kualitas Reviu laporan keuangan dengan Temuan pemeriksaan BPK Pada pemerintah Kabupaten/kota se-DIY*; Yogyakarta; Universitas Gajah Mada;
- Windasari, Made Yunita, Gede, Juliarsa, 2016; Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionisme Auditor Internal dalam Mencegah Kecurangan pada BPR di Kabupaten Badung, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol. 17.3;
- Zuraida, Syarifah. Arfan, Muhammad dan Bakar, Usman; 2013; Pengaruh kepuasan kerja, latar belakang pendidikan, pengalaman dan pelatihan JFA terhadap profesionalisme APIP di Inspektorat Pidie Jaya; Aceh, *Jurnal Akuntansi Universitas Syah Kuala* Vol. 2.