

**PENGARUH PENERAPAN PRINSIP – PRINSIP PEMERIKSAAN  
KEUANGAN NEGARA TERHADAP KUALITAS  
AUDIT SEKTOR PUBLIK**

Chynty Suci C.

Universitas Negeri Surabaya

chyntyasc@gmail.com

Made Dudy Satyawan

Universitas Negeri Surabaya

madesatyawan@unesa.ac.id

*Abstract*

*The auditor will be able to result a report that has a good quality with the effect of principles of investigation of state finances that is the code of ethics, quality control, management and expertise of examiner team, risk of examination materiality, inspection documentation, and communication of examination. The data used in this study is primary data obtained by distributing questionnaires to respondents that is first examiner, young examiner, middle examiner and principal examiner. The analysis used in this study through Warp PLS. Based on test results using Warp PLS shows that the code of ethics and risk of examination do affect the quality of public sector audit, while quality control, management and expertise of examiner team, materiality, inspection documentation, and communication of examination do not affect the quality of public sector audit.*

**Keywords:** *Audit Quality, BPK, Principles of Investigation of State Finances, SPKN*

**PENDAHULUAN**

**Latar Belakang**

Indonesia menerapkan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Governance*) sehingga perlu didukung dengan diterapkannya audit pemerintahan

sebagai elemen dalam penegakan *Good Governance*. Pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara bertujuan untuk mendukung segala penegakan hukum atas penyimpangan keuangan negara. Pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara tersebut dilakukan dalam rangka menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme. Pemeriksaan keuangan Negara merupakan suatu proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan yang berlaku, menilai segala bentuk kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan keuangan Negara dilakukan untuk mendorong tata kelola keuangan Negara, baik melalui perolehan tingkat keyakinan bahwa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan atau prinsip-prinsip tata kelola yang baik. Untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas keuangan negara dapat dilakukan dengan lima tahapan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yaitu: perencanaan dan penganggaran, meliputi proses konsultatif dan publikasi perencanaan anggaran dengan lembaga perwakilan, pelaksanaan anggaran, akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban anggaran, pengawasan internal, pemeriksaan oleh auditor eksternal yang independen. Pihak yang berperan besar dalam menjaga dan memastikan keuangan Negara yang digunakan untuk kesejahteraan masyarakat adalah Badan Pemeriksa Keuangan. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab

keuangan Negara. BPK merupakan suatu lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan Negara perlu adanya akuntabilitas kinerja yang harus dijalankan secara bersamaan. Oleh karena itu, pemeriksaan yang dilakukan BPK dapat mendorong penggunaan keuangan Negara secara transparan dan akuntabel guna tercapainya kesejahteraan masyarakat. Saat ini BPK memprioritaskan pemeriksaan keuangan yang bersifat mandatori dan sesuai dengan ketentuan undang-undang. Dewasa ini, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) semakin percaya diri dalam menjalankan tugas konstitusinya. Dengan seluruh aspek yang ada dalam dirinya, BPK selalu siap siaga di barisan terdepan dalam menjaga keuangan negara melalui fungsi pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Keberadaan BPK sangat diperlukan sebagai pendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara untuk mengelola keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan pada segala hal. Salah satu langkah nyata yang dilakukan oleh BPK dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas adalah dengan menyediakan ruang publik interaktif sebagai sarana untuk mengenalkan dan menyebarkan kiprah sebagai lembaga pemeriksa keuangan serta upaya BPK dalam melaksanakan amanat konstitusi melalui website ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)). Tantangan yang selama ini dihadapi Badan Pemeriksa Keuangan dalam memeriksa laporan keuangan adalah semakin tinggi harapan dari masyarakat yang menginginkan apabila suatu entitas pemerintahan memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) berarti entitas tersebut sudah bebas dari korupsi. Selama

beberapa tahun terakhir korupsi terus menerus terjadi di Indonesia terutama Provinsi Jawa Timur. Kasus korupsi di kalangan sektor pemerintahan selama ini semakin merajalela terlihat dari beberapa kepala daerah yang terjerat kasus korupsi anggaran daerah. Padahal dari beberapa kabupaten/kota yang kepala daerahnya terjerat kasus korupsi terus mendapatkan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dari BPK Jawa Timur. Hal itulah yang menunjukkan bahwa opini yang diberikan pada suatu daerah tidak menjamin terbebas dari kasus korupsi sesuai dengan yang disampaikan oleh Ketua BPK Provinsi Jawa Timur. Hal itulah yang mendorong peneliti untuk melakukan penelitian yang berkaitan dengan prinsip-prinsip pemeriksaan keuangan Negara yang termuat dalam SPKN 2017 apakah dapat membentuk hasil pemeriksaan semakin berkualitas sehingga pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK dapat mendeteksi adanya kecurangan sejak dini sehingga kasus korupsi dapat berkurang terutama untuk wilayah Jawa Timur.

### **Rumusan Masalah**

Apakah Prinsip-Prinsip Pemeriksaan Keuangan Negara sudah terlaksana sebagaimana mestinya dan berpengaruh terhadap kualitas audit sektor publik?

### **Tujuan Penelitian**

Mengetahui apakah Badan Pemeriksa Keuangan sebagai auditor eksternal pemerintah telah menjalankan kegiatannya telah sesuai dengan standar dalam proses audit laporan keuangan dan memberikan kepercayaan bagi masyarakat agar tidak terjadi keraguan publik.

## **KAJIAN TEORITIS**

### **Teori Atribusi**

Teori Atribusi pertama kali ditemukan oleh Fritz Heider (1896-1988) yaitu seorang psikolog asal Austria. Teori atribusi menerangkan bahwa cara setiap individu untuk menjelaskan tentang perilaku orang lain ataupun dirinya sendiri. Proses atribusi merupakan proses menentukan apakah sebuah perilaku atau kejadian yang diamati disebabkan secara luas oleh orang yang merupakan faktor internal atau oleh lingkungan yang merupakan faktor eksternal. Perilaku tersebut diatribusikan pada sebuah watak seperti kepribadian, motivasi, dan sikap atau perilaku juga diatribusikan pada situasi seperti tekanan eksternal, norma-norma sosial, tekanan rekan sejawat, bencana alam dan sebagainya. Terdapat tiga aturan yang dijadikan sebagai dasar untuk menentukan apakah perilaku seseorang secara dominan ditentukan oleh faktor internal atau faktor eksternal. Teori atribusi digunakan untuk membahas tentang apakah terdapat suatu hal yang terjadi entah akibat dari faktor internal ataupun eksternal. Pada penelitian ini teori atribusi bermanfaat untuk menjelaskan bagaimana pengaruh eksternal dari auditor yaitu pengendalian mutu, risiko pemeriksaan, materialitas, dan dokumentasi pemeriksaan sedangkan faktor internal dari auditor yaitu kode etik, manajemen dan keahlian tim pemeriksaan, serta komunikasi pemeriksaan. Keseluruhan faktor tersebut dapat mempengaruhi tindakan auditor dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

## **Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)**

Saat menjalankan tugas pemeriksaan, BPK menyusun standar pemeriksaan pertama kali pada tahun 1995 yang dikenal dengan sebutan Standar Audit Pemerintahan (SAP). Berkenaan dengan adanya perubahan konstitusi dan peraturan perundang-undangan bidang pemeriksaan, tahun 2007, BPK menyusun standar pemeriksaan terbaru dengan nama Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). BPK menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara sebagai pedoman dalam pemeriksaan laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, menjelaskan tentang pengertian standar pemeriksaan merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Selama sepuluh tahun menggunakan SPKN 2007 sebagai standar pemeriksaan, SPKN 2007 dianggap sudah tidak sesuai lagi dengan perkembangan standar audit internasional, nasional, maupun tuntutan saat ini. Oleh karena itu, perlu adanya penyempurnaan SPKN 2007. BPK telah menyelesaikan penyempurnaan SPKN 2007 yang saat ini menjadi SPKN 2017 kemudian selanjutnya ditetapkan menjadi Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017. Dengan adanya Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang telah diatur, diharapkan hasil dari pemeriksaan keuangan negara menjadi lebih berkualitas. Sehingga hasil pemeriksaan dapat berkualitas dan akan bermanfaat bagi pengelolaan keuangan Negara yang lebih baik, akuntabel, transparan, ekonomis, efisien, dan efektif. Dengan demikian, kesejahteraan masyarakat Indonesia akan mengalami peningkatan. Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara terdapat beberapa peraturan pemeriksaan yaitu standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib digunakan oleh BPK. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dinyatakan

dalam Kerangka Konseptual Pemeriksaan. Di dalam Kerangka Konseptual Pemeriksaan tertuang mengenai Prinsip Pemeriksaan Keuangan Negara yang harus ditaati sebagai pedoman melakukan pemeriksaan.

### **Prinsip Pemeriksaan Keuangan Negara : Kualitas Audit**

Prinsip-prinsip pemeriksaan keuangan negara adalah ketentuan yang harus dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar pemeriksaan dan sebagai pedoman pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan, prinsip-prinsip pemeriksaan keuangan negara tersebut meliputi:

### **Kode Etik dan Kualitas Audit**

Etika profesi setiap pekerjaan tercantum pada kode etik profesi tak terkecuali seorang auditor. Kode etik merupakan bentuk aturan tertulis yang secara sistematis sengaja dibuat berdasarkan prinsip moral yang difungsikan untuk ditaati oleh seluruh pengguna. Untuk sebuah profesi kode etik adalah janji yang diucapkan oleh seorang profesional dalam menjalankan pekerjaannya sehingga harus dipegang teguh keberadaannya. Kode etik seorang auditor pemerintah diatur dalam Peraturan BPK No 3 Tahun 2016 sebagai panduan pelaksanaan praktik pemeriksaan.

H1 : Kode Etik berpengaruh terhadap kualitas audit

### **Pengendalian Mutu dan Kualitas Audit**

Sistem Pengendalian mutu meliputi semua prosedur dan kebijakan pengendalian mutu, penetapan tanggung jawab, komunikasi dan pemantauan. Unsur pengendalian mutu meliputi independensi, penugasan personil, konsultasi,

supervisi, pemerkerjaan, pengembangan profesional, promosi, penerimaan dan keberlanjutan klien, serta inspeksi. Standar pengendalian mutu digunakan sebagai panduan atau pedoman dalam melaksanakan pekerjaan auditnya. Setiap kebijakan yang diterapkan berpengaruh pada efektivitas kinerja auditor maupun efektivitas sistem audit. Untuk memperoleh keyakinan yang memadai mengenai efektivitas kinerja auditor ataupun sistem, sistem pengendalian mutu telah mengatur keseluruhan secara konsisten.

H2 : Pengendalian mutu berpengaruh terhadap kualitas

### **Manajemen dan Keahlian Tim Pemeriksa dan Kualitas Audit**

Manajemen dan Keahlian berguna untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia yang dimiliki. Sumber daya manusia yang telah ada kemudian melalui tahapan yang sesuai sebagai auditor pemerintahan. Manajemen merupakan suatu proses perencanaan dan pengorganisasian beberapa individu dengan individu yang lain agar tercipta keselarasan dalam menjalankan pekerjaan. Sedangkan keahlian merupakan kemampuan setiap individu dalam menjalankan perannya di lingkungan sosial. Manajemen dan keahlian harus dimiliki oleh individu yang bekerja sebagai seorang auditor. Sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan standar yang ditetapkan menjelaskan bahwa seorang auditor harus mampu mengelola manajemen dalam pemeriksaan dan memiliki keahlian sebagai pendukung dalam melakukan proses pemeriksaan. Manajemen dan keahlian yang mendukung pemeriksaan adalah kemampuan auditor dalam mengelola waktu yang terbatas dalam pelaksanaan proses audit. Selain itu, pengetahuan dan pengalaman praktis dari Pemeriksaan yang dilakukan, pemahaman atas standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan, pemahaman tentang operasional

entitas, serta kemampuan dan pengalaman untuk mempraktikkan pertimbangan profesional juga mendukung adanya ketepatan manajemen dan keahlian yang dimiliki tim pemeriksa.

H3: Manajemen dan Keahlian Tim Pemeriksa berpengaruh terhadap kualitas audit

### **Risiko Pemeriksaan dan Kualitas Audit**

Dalam suatu perencanaan pemeriksaan, auditor perlu adanya mempertimbangkan risiko pemeriksaan. Risiko pemeriksaan adalah risiko terjadinya kemungkinan bahwa adanya temuan, kesimpulan, dan rekomendasi dari auditor yang tidak benar atau tidak lengkap sebagai akibat dari beragam faktor penting seperti bukti yang tidak cukup atau tidak tepat, prosedur pemeriksaan tidak memadai, atau kelalaian yang disengaja maupun informasi yang menyesatkan (*Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017*). Auditor bertugas untuk menilai dan merespons risiko pemeriksaan dengan menggunakan pertimbangan profesional. Penilaian dan respons dilakukan dengan mempertimbangkan risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi yang berhubungan dengan entitas dan informasi mengenai hal pokok yang diperiksa. Terkait dengan penilaian risiko, pemeriksa perlu mempertimbangkan pengendalian intern yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan entitas pemerintahan untuk merancang prosedur pemeriksaan yang tepat sesuai dengan kondisi sebenarnya, tetapi bukan untuk tujuan menyatakan opini atas efektivitas pengendalian intern entitas pemerintahan.

H4 : Risiko Pemeriksaan auditor berpengaruh terhadap kualitas audit

## **Materialitas dan Kualitas Audit**

Materialitas memiliki peran penting dalam suatu pemeriksaan karena mencakup semua aspek pemeriksaan atas audit atas laporan keuangan. Materialitas merupakan seberapa besarnya tingkat kekeliruan atau salah saji dalam informasi akuntansi sesuai dengan kondisi bersangkutan yang memunculkan adanya suatu pertimbangan dalam pengambilan keputusan. (*Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017*) menjelaskan bahwa konsep materialitas bersifat relevan untuk semua pelaksanaan pemeriksaan. Sesuatu dikatakan bersifat material apabila pengetahuan mengenai pemeriksaan atau laporan dapat mempengaruhi proses pengambilan keputusan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan. Konsep materialitas merupakan salah satu faktor penting dalam mempertimbangkan jenis laporan yang tepat untuk diterbitkan pada suatu keadaan tertentu. Materialitas ditentukan dengan menggunakan pertimbangan profesional dan bergantung pada interpretasi pemeriksa yang digunakan sesuai kebutuhan pengguna Laporan Hasil Pemeriksaan serta ketentuan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan keadaan sebenarnya, dalam menentukan materialitas antar auditor berbeda-beda sesuai dengan aspek situasional sehingga terkesan bersikap subjektif. Untuk menentukan tingkat materialitas, pemeriksa wajib memperoleh pemahaman mengenai entitas dan informasi hal pokok yang diperiksa. Materialitas dapat diterapkan oleh auditor saat tahap perencanaan dan pelaksanaan audit, serta saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang teridentifikasi dalam pemeriksaan dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi.

H5 : Materialitas berpengaruh terhadap kualitas audit

## **Dokumentasi Pemeriksaan dan Kualitas Audit**

Dokumentasi adalah suatu cara yang dilakukan untuk menyediakan dokumen dengan didukung oleh bukti yang akurat. Dokumen audit dalam istilah audit disebut pengumpulan bukti audit. Bukti audit tersebut dapat berupa kualitatif dan kuantitatif. Bukti audit tersebut mencakup keseluruhan informasi yang perlu dipertimbangkan oleh auditor sebelum melakukan dokumentasi audit. Dokumentasi termasuk catatan penting untuk melakukan prosedur audit yang sesuai dengan bukti yang diperoleh selama penugasan audit. Dokumentasi pemeriksaan berupa dokumen fisik maupun dokumen elektronik yang berguna selama proses pemeriksaan. Dokumentasi dianggap sebagai kertas kerja pemeriksaan karena berisi kepastian yang memadai di akhir kerja auditor. Penyusunan dokumentasi pemeriksaan sesuai dengan tahapan pemeriksaan dan dapat memberikan pemahaman yang jelas atas prosedur pemeriksaan yang dilakukan, pertimbangan profesional, bukti yang diperoleh, dan kesimpulan yang dibuat secara tepat waktu.

H6 : Dokumentasi Pemeriksaan berpengaruh terhadap kualitas audit

## **Komunikasi Pemeriksaan dan Kualitas Audit**

Komunikasi pemeriksaan adalah proses yang digunakan untuk memperoleh data dan informasi dalam pengumpulan bukti pemeriksaan dan penyampaian hasil pemeriksaan kepada pihak yang bertanggung jawab. Komunikasi juga sebagai unsur terpenting suksesnya suatu sistem informasi. Komunikasi langsung dan tidak langsung yang terjadi pada auditor atau pihak lain akan berdampak terhadap keberlangsungan proses pemeriksaan. Auditor perlu membangun komunikasi

yang efektif dan efisien dengan seluruh proses pemeriksaan agar tujuan pengendalian dapat tercapai secara maksimal. Kegiatan pemeriksaan menjadi hasil akhir dari terciptanya suatu komunikasi yang efektif dan efisien. Apabila proses pemeriksaan berjalan lancar dan hasil pemeriksaan dimengerti dan ditindaklanjuti oleh pihak yang bertanggung jawab maka komunikasi sudah terjalin dengan baik selama proses pemeriksaan.

H7: Komunikasi Pemeriksaan berpengaruh terhadap kualitas audit

## **METODE**

### **Populasi dan Sampel**

Penelitian ini dilakukan pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Wilayah Jawa Timur dengan menggunakan data primer yang dikumpulkan melalui kuesioner. Populasi yang digunakan sebanyak 50 orang dari 150 orang. Metode penentuan sampel dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling* dengan kriteria bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan dengan 4 kriteria auditor yaitu pemeriksa pertama, pemeriksa madya, pemeriksa muda dan pemeriksa utama.

### **Sumber dan Jenis Data**

Penelitian ini mengarah pada penelitian yang bersifat kausal. Penelitian kausal mengkaji hubungan yang bersifat sebab akibat (Sugiyono, 2013). Sehingga penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan serta pengaruh antara dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan pengambilan data primer. Dalam

penelitian ini, menggunakan jenis data primer karena data primer merupakan data yang diperoleh dari responden sehingga perlu diolah kembali. Sedangkan data primer tersebut dikumpulkan dengan cara melakukan penyebaran kuesioner kepada responden.

### **Teknik Pengumpulan Data**

Metode dalam mengumpulkan data-data yang diperoleh, yaitu berupa kuesioner yang disebarakan berupa daftar pertanyaan dan pernyataan tertulis kepada responden mengenai Prinsip-Prinsip Pemeriksaan Keuangan Negara terhadap Kualitas Audit di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Wilayah Jawa Timur. Selain itu, dokumentasi dilakukan dengan melihat catatan atau dokumen seperti membaca buku-buku literatur yang terkait dengan penelitian serta peraturan perundang-undangan. Kuesioner yang digunakan adalah model pertanyaan tertutup sehingga mengharapkan jawaban singkat atau mengharapkan responden untuk memilih salah satu alternatif jawaban dari setiap pertanyaan yang telah tersedia.

### **Variabel Penelitian**

Penelitian ini menggunakan variabel independen yang terdapat pada Prinsip-Prinsip Pemeriksaan Keuangan Negara yaitu kode etik, pengendalian mutu, manajemen dan keahlian tim pemeriksa, risiko pemeriksaan, materialitas, dokumentasi pemeriksaan, dan komunikasi selama pemeriksaan. Sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah kualitas audit dalam proses audit laporan keuangan.. Penilaian untuk seluruh variabel yang menggunakan skala *Likert*. Pengukuran data menggunakan modifikasi skala likert meliputi skala

1 sampai 4 dengan menghilangkan poin netral karena kecenderungan responden memilih netral lebih banyak sehingga data yang diteliti akan bersifat bias.

### **Teknik Analisis Data**

Metode yang dipakai untuk menganalisis data harus sesuai dengan pola penelitian dan variabel yang akan diteliti sehingga pada penelitian ini peneliti memilih menggunakan analisis program *Partial Least Square* (PLS). Alasan menggunakan alat analisis *PLS*, dikarenakan jumlah sampel yang hanya berjumlah 50 kasus. *Partial least square* (PLS) merupakan bagian dari *structural equation modeling* (SEM) yaitu metode analisis untuk mengestimasi model yang menggunakan variabel laten dengan *multiple* indikator (Ghozali, 2014). *Partial Least Square* (PLS) tersebut tidak mengharuskan adanya asumsi data harus menggunakan skala tertentu dan bisa digunakan pada penelitian dengan jumlah sampel kecil.

### **HASIL**

Hasil analisis statistik deskriptif menggunakan pengukuran PLS dapat disajikan dalam tabel sebagai berikut:

**Tabel 1. Statistik Deskriptif**

	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
<b>DP -&gt; KA</b>	0.046	0.067	0.104	0.442	0.660
<b>KE -&gt; KA</b>	0.665	0.664	0.170	3.916	0.000
<b>KP -&gt; KA</b>	-0.074	-0.076	0.095	0.775	0.442
<b>M -&gt; KA</b>	-0.021	-0.034	0.121	0.172	0.864
<b>MKP -&gt; KA</b>	-0.176	-0.179	0.191	0.923	0.361
<b>PM -&gt; KA</b>	-0.055	-0.043	0.164	0.333	0.741
<b>RP -&gt; KA</b>	0.498	0.499	0.181	2.757	0.008

Sumber: Partial Least Square

## **PEMBAHASAN**

### **Pengaruh Kode Etik Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis pertama (H1) menyatakan bahwa kode etik mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara kode etik searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin tinggi tingkat ketaatan seorang auditor terhadap kode etik maka semakin baik pula pemeriksaan yang dihasilkan. Prinsip-prinsip etika dikatakan sebagai kerangka dasar bagi aturan etika yang mengatur pelaksanaan pemberian jasa professional oleh anggota. Ketaatan seorang auditor terhadap kode etik akan berpengaruh pula terhadap kinerja penugasan dalam memeriksa laporan keuangan. Suatu laporan keuangan yang berkualitas tercermin dari sikap seorang auditor dalam menerapkan kode etik sebagai pedoman pelaksanaan tugas. Sesuai dengan fenomena yang telah dibahas pada bab sebelumnya, kode etik mempengaruhi opini yang telah diterbitkan oleh BPK karena dalam menghasilkan opini yang berkualitas perlu adanya kode etik yang dijadikan sebagai acuan dalam hal ini sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Kode etik merupakan aturan awal dari seorang auditor menjalankan pemeriksaan laporan keuangan. Pemeriksaan dapat berjalan sebagaimana mestinya dan hasil pemeriksaan dikatakan berkualitas apabila auditor memiliki etika dalam pelaksanaannya. Kode etik dapat menjadi warning seorang auditor agar tetap berjalan sesuai kaidah yang telah diatur serta mencegah adanya kecurangan dalam internal anggota BPK.

## **Pengaruh Pengendalian Mutu Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis kedua (H2) menyatakan bahwa pengendalian mutu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara pengendalian mutu tidak searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin baik pengendalian mutu belum tentu semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Sebaliknya semakin buruk pengendalian mutu belum tentu juga kualitas audit menjadi buruk. Walaupun di dalam SPKN sudah dijelaskan bahwa sistem pengendalian mutu merupakan salah satu standar yang dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Selain itu, teori lay epistemic juga menjelaskan bahwa bukti audit dapat diterima apabila auditor melakukan tugasnya sebagaimana mestinya karena salah satu sikap auditor dalam menjalankan pemeriksaan juga melihat dari sisi standar pengendalian mutu internal yang dimiliki suatu lembaga. Walaupun begitu, saat diterapkan di lapangan diperoleh hasil bahwa terdapat perbedaan antara teori dengan prakteknya di lapangan. Hal ini didukung dengan beberapa pertanyaan yang sudah disebarkan kepada auditor BPK. Pertanyaan yang diajukan tersebut sesuai dengan standar pengendalian mutu yang dimiliki oleh BPK. Dari 4 pertanyaan yang diajukan hasil jawaban responden menunjukkan bahwa auditor mampu melakukan perencanaan pemeriksaan, pemantauan pemeriksaan dan selalu berkonsultasi dengan berbagai pihak. Akan tetapi, auditor kurang mempertimbangkan keadaan atau situasi tertentu dalam melakukan pemeriksaan dikarenakan berdasarkan rencana strategis yang dibentuk oleh BPK dijelaskan bahwa selama ini auditor menekankan pemeriksaan sesuai dengan kondisi yang ditemukan sehingga tidak perlu adanya pertimbangan kembali yang dipikirkan oleh auditor.

## **Pengaruh Manajemen dan Keahlian Tim Pemeriksa Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis ketiga (H3) menyatakan bahwa manajemen dan keahlian tim pemeriksa tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara manajemen dan keahlian tim pemeriksa tidak sejalan dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin baik manajemen dan keahlian tim pemeriksa belum tentu semakin baik kualitas audit yang dihasilkan begitupun sebaliknya. Berdasarkan SPKN, sebagai seorang auditor harus dibekali dengan banyak pengetahuan atau pengalaman yang dimiliki membantu kelancaran auditor dalam melakukan pemeriksaan karena sumber daya yang berkualitas mendukung hasil pemeriksaan yang berkualitas pula. Auditor menjaga kompetensi yang dimilikinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan paling singkat 80 (delapan puluh) jam dalam kurun waktu 2 (dua) tahun. BPK dapat menggunakan tenaga pemeriksa di luar BPK Hal itu dibuktikan dengan sertifikat profesional yang diterbitkan oleh lembaga yang berwenang atau dokumen lainnya yang menyatakan keahlian. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara juga menjelaskan bahwa manajemen dan keahlian tim pemeriksa merupakan salah satu standar yang dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Sedangkan, jika dikaitkan dengan teori lay epistemic maka manajemen dan keahlian tim pemeriksa adalah faktor penting dalam mendukung bukti yang diterima karena bukti audit dapat terkumpul apabila auditor memiliki manajemen dan keahlian yang baik. Akan tetapi, teori yang ada memiliki perbedaan dengan keadaan di lapangan.

## **Pengaruh Risiko Pemeriksaan Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis keempat (H4) menyatakan bahwa risiko pemeriksaan mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara risiko pemeriksaan searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin rendah risiko pemeriksaan akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. Keberadaan risiko pemeriksaan mempengaruhi kewajaran suatu laporan keuangan yang disajikan. Salah satu dampak tersebut yang berdampak terhadap adanya kecurangan sehingga hasil dikatakan tidak berkualitas. Setiap menjalankan proses pemeriksaan harus dapat diminimalisir risiko kesalahan pemeriksaan keuangan agar kewajaran laporan dapat dipertanggungjawabkan. Auditor menilai dan merespons risiko pemeriksaan dengan menggunakan pertimbangan profesional. Auditor juga harus mengidentifikasi dan mengukur risiko material sebagai akibat dari kecurangan. Pemutakhiran penilaian dan respons terhadap risiko tersebut juga harus dilaksanakan sepanjang proses pemeriksaan dengan menggunakan pertimbangan profesional. Auditor merancang prosedur yang memadai untuk memperoleh bukti pemeriksaan yang memadai dan layak atas risiko kecurangan yang telah teridentifikasi. Pemahaman atas entitas dan/atau hal pokok/ informasi hal pokok yang diperiksa dapat diperoleh dengan mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya, termasuk di dalamnya adalah hasil pemahaman atas pengendalian intern, penilaian risiko, serta temuan pemeriksaan. Pemahaman atas entitas dan lingkungannya serta pemahaman atas pengendalian intern yang relevan dengan pemeriksaan atau yang sifatnya material terhadap hal pokok/informasi hal pokok, akan terkait dengan proses penilaian risiko, termasuk di dalamnya penilaian risiko adanya kecurangan dan ketidakpatutan. Efektivitas pengendalian

intern yang relevan dengan pemeriksaan dapat mempengaruhi risiko pemeriksaan. Kecukupan bukti pemeriksaan merupakan ukuran kuantitas bukti pemeriksaan, yang dipengaruhi oleh penilaian Pemeriksa atas risiko pemeriksaan dan kualitas bukti pemeriksaan. Pemeriksa mengembangkan prosedur pemeriksaan dan melaksanakannya dengan tujuan mengurangi risiko pemeriksaan. Pemeriksa harus mengidentifikasi faktor risiko kecurangan dan menilai risiko adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang disebabkan oleh kecurangan (*fraud*) dan/atau ketidakpatutan (*abuse*). Risiko tersebut harus dianggap sebagai risiko yang signifikan (*significant risks*) dan auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian yang terkait dengan risiko tersebut. Auditor juga menggunakan skeptisisme profesional dalam menilai risiko terjadinya kecurangan yang secara signifikan untuk menentukan faktor-faktor atau risiko-risiko yang secara signifikan dapat mempengaruhi pekerjaan pemeriksa apabila kecurangan terjadi atau mungkin telah terjadi.

### **Pengaruh Materialitas Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis kelima (H5) menyatakan bahwa materialitas tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara materialitas tidak searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Saat melakukan pemeriksaan, auditor harus melihat seberapa tingkat salah saji material yang ada dalam laporan keuangan sehingga dapat diketahui kewajaran suatu laporan keuangan. SPKN sudah menjelaskan bahwa materialitas merupakan salah satu standar yang dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Selain itu, teori lay epistemic juga menjelaskan bahwa bukti audit dapat diterima apabila keseluruhan bukti yang dikumpulkan dapat dideteksi seberapa besar tingkat materialitasnya

sebelum pemeriksaan dilakukan oleh auditor. Walaupun begitu, saat diterapkan di lapangan diperoleh hasil bahwa terdapat perbedaan antara teori dengan prakteknya di lapangan. Hal ini didukung dengan beberapa pertanyaan yang sudah disebarakan kepada auditor BPK. Pertanyaan yang diajukan tersebut sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara yang dimiliki oleh BPK dalam menjalankan setiap tugas pemeriksaannya. Dari 4 pertanyaan yang diajukan hasil jawaban responden menunjukkan bahwa pembatasan lingkup pemeriksaan serta sifat dan jenis pemeriksaan mempengaruhi tingkat materialitas suatu laporan keuangan karena tingkat materialitas laporan keuangan dapat berdampak pada evaluasi hasil pemeriksaan. Sedangkan pertimbangan tingkat salah saji material pada laporan keuangan menjadi kelemahan auditor saat menjalankan prosedur pemeriksaan pada situasi tertentu. Padahal, pertimbangan materialitas mempengaruhi keputusan mengenai sifat, waktu, dan luas prosedur pemeriksaan dan evaluasi hasil pemeriksaan.

### **Pengaruh Dokumentasi Pemeriksaan Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis keenam (H6) menyatakan bahwa dokumentasi pemeriksaan tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara dokumentasi pemeriksaan tidak searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin baik auditor melakukan dokumentasi pemeriksaan belum tentu semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan ataupun sebaliknya. Dokumentasi pemeriksaan berguna sebagai pendukung atau pelengkap bukti pemeriksaan selain perilaku yang ada pada diri seorang auditor, hal dasar yang menjadi pembentuk audit yang berkualitas yaitu adanya pengumpulan bukti audit dan dokumentasi pemeriksaan yang berkesinambungan. SPKN sudah menjelaskan

bahwa dokumentasi pemeriksaan merupakan salah satu standar yang dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Selain itu, teori *lay epistemic* juga menjelaskan bahwa bukti audit dapat diterima apabila dalam mendapatkan bukti yang mendukung pemeriksaan, auditor tersebut melakukan dokumentasi agar data yang telah dimiliki nantinya dapat digunakan sebagai dasar pemeriksaan. Walaupun begitu, saat diterapkan di lapangan diperoleh hasil bahwa terdapat perbedaan antara teori dengan prakteknya di lapangan. Hal ini didukung dengan beberapa pertanyaan yang sudah disebarkan kepada auditor BPK. Pertanyaan yang diajukan tersebut sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara yang dimiliki oleh BPK dalam menjalankan setiap tugas pemeriksaannya. Dari 4 pertanyaan yang diajukan, hasil jawaban responden menunjukkan bahwa pengumpulan bukti audit memerlukan pertimbangan profesional sebagai penarikan kesimpulan dan bukti audit yang terkumpul tersebut memiliki batas pemisah agar mempermudah auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Serta dokumentasi yang dilaksanakan mempengaruhi keefektifan pengendalian hasil pemeriksaan juga menunjukkan hasil laporan keuangan menjadi semakin berkualitas. Akan tetapi, luas prosedur audit yang diterapkan menjadi kendala auditor dalam melakukan pemeriksaan karena semakin luas prosedur audit maka semakin banyak temuan audit yang mempengaruhi hasil pemeriksaan yang berkualitas. Pada variabel ini belum ada penelitian terdahulu yang meneliti tentang dokumentasi pemeriksaan.

### **Pengaruh Komunikasi Pemeriksaan Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis ketujuh (H7) menyatakan bahwa komunikasi pemeriksaan tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

hubungan antara komunikasi pemeriksaan tidak searah dengan pelaksanaan kualitas audit. Semakin baik komunikasi pemeriksaan yang terjalin belum tentu kualitas audit yang dihasilkan juga semakin baik begitupun sebaliknya. Komunikasi yang telah terjalin mempermudah aktivitas yang fundamental untuk mencapai hasil akhir dari proses pemeriksaan. Komunikasi mencakup proses yang digunakan oleh BPK dalam pemerolehan data dan informasi sebagai pengumpulan bukti pemeriksaan dan penyampaian hasil pemeriksaan kepada pihak yang bertanggung jawab. Auditor mengomunikasikan hal-hal terkait pemeriksaan kepada pemangku kepentingan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan. Selain itu, teori lay epistemic juga menjelaskan bahwa bukti audit dapat diterima apabila dalam mendapatkan bukti yang mendukung pemeriksaan, auditor tersebut melakukan komunikasi baik dengan internal maupun eksternal agar bukti audit semakin banyak sehingga hasil pemeriksaan juga semakin berkualitas.

## **SIMPULAN**

Berdasarkan pembahasan mengenai kode etik, pengendalian mutu, manajemen dan keahlian tim pemeriksa, risiko pemeriksaan, materialitas, dokumentasi pemeriksaan, dan komunikasi pemeriksaan, dapat ditarik kesimpulan yaitu:

1. Kode etik berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jika semakin tinggi tingkat ketaatan seorang auditor terhadap kode etik maka semakin baik pula pemeriksaan yang dihasilkan.

2. Pengendalian mutu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa auditor kurang mempertimbangkan keadaan atau situasi tertentu dalam melakukan pemeriksaan dikarenakan berdasarkan rencana strategis dijelaskan bahwa selama ini auditor menekankan pemeriksaan sesuai dengan kondisi yang ditemukan sehingga tidak perlu adanya pertimbangan kembali yang dipikirkan oleh auditor.
3. Manajemen dan keahlian tim pemeriksa tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keterbatasan dan ketepatan waktu pemeriksaan menjadi kelemahan auditor melakukan pemeriksaan karena auditor harus menyelesaikan pemeriksaan laporan dengan waktu yang cepat dan tepat serta menghasilkan laporan yang berkualitas tanpa adanya kekeliruan.
4. Risiko pemeriksaan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jika semakin rendah risiko pemeriksaan yang ada akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.
5. Materialitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pertimbangan tingkat salah saji material pada laporan keuangan menjadi kelemahan auditor saat menjalankan prosedur pemeriksaan pada situasi tertentu.
6. Dokumentasi pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa luas prosedur audit yang diterapkan menjadi kendala auditor dalam

melakukan pemeriksaan karena semakin luas prosedur audit maka semakin banyak temuan audit yang mempengaruhi hasil pemeriksaan yang berkualitas.

7. Komunikasi pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh BPK Jawa Timur. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa melakukan diskusi dengan pemangku kepentingan dan rekan sejawat juga dapat mempengaruhi hasil pemeriksaan tetapi auditor harus tetap membatasi komunikasi tentang hal-hal yang terkait dengan proses pemeriksaan agar kerahasiaan bukti.

## **SARAN**

Bagi Penelitian Selanjutnya khususnya bidang audit yaitu penelitian selanjutnya diharapkan menambahkan wawancara sebagai pendamping kuesioner agar lebih mendapatkan jawaban dan respon yang lebih jelas serta mendalam dari para responden. Serta menggunakan klasifikasi senioritas misalnya menggunakan perbandingan antara auditor yang bekerja selama 5 tahun dengan yang bekerja selama 10 tahun agar informasi lebih akurat dan ringkas.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Bastian, Indra. 2014. "Audit Sektor Publik (Pemeriksaan Pertanggungjawaban Pemerintahan edisi 3)". Jakarta Selatan: Salemba Empat.
- Ghozali, I., &Latan, H. 2014. *Partial Least Squares; Konsep, Metode, dan Aplikasi Menggunakan Program Warp PLS 4.0* Semarang: BP UniversitasDiponegoro.
- Jogiyanto,2014. "*Metode Penelitian Bisnis Edisi 6*", Yogyakarta :Penerbit BPF.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 Tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan.
- Rencana Strategis Perwakilan Jawa Timur 2016-2020.
- Standar Pemeriksaan Keuangan Negara Tahun 2017. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Sugiyono. 2013. *"Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D"*. Bandung: Alfabeta.

Tandiontong, M. 2016. *"Kualitas Audit dan Pengukurannya"*. Bandung: Alfabeta.

Undang-Undang, & Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.