

Hubungan Antara *Human Capital* dan Kualitas Auditor Di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Provinsi Sumatera Selatan

Renica Anggraeny Simorangkir¹
Ika Sasti Ferina S.E, M.Si, Ak²

Abstract

The purpose of this research is to test whether there is a significant relationship between human capital and auditor's quality in government auditor especially BPK and to find out the association between human capital toward auditor's quality in BPK either simultaneously or partially. The data used are the primary data from questionnaires directly to respondents through the human resources department in BPK South Sumatra province. The method of analysis used is quantitative analysis, with the multiple regression models. Variable research consists of formal education level (X_1), working experience (X_2), professional qualification auditor (X_3), auditor's independence (X_4) and continuing professional development (X_5) and Y as the auditor's quality variable. The simple random sampling technique using Taro Yamane's formula, in order to obtain 42 auditors as samples in this research. The research shows that all independent variable simultaneously have positive association between human capital and auditor quality. Results of research indicates that the human capital as a significant variable affecting the auditor's quality if applied simultaneously. However, if applied to partial is only continuing professional development variable have a significant effect while the formal education level, working experience, professional qualification auditor, and the auditor's independence does not affect significantly the auditor's quality. Based on the results of the analysis, the authors recommend the reward for good quality work should be increased. This way will increase the auditor's motivation to work harder than before to improve the auditor's quality.

Keyword: *Human Capital, Education, Experience, Professional Qualification, Independence, Continuing Professional Development, Auditor Quality*

PENDAHULUAN

Pada lingkungan bisnis dewasa ini, telah terjadi perubahan pandangan mengenai berbagai sumber daya yang bersifat strategik bagi perusahaan. Perubahan tersebut yaitu dari dominasi sumber daya yang bersifat fisik (*tangible asset*) ke arah dominasi aktiva tidak terwujud (*intangible asset*). Munculnya pandangan bahwa pengetahuan sebagai sumber daya perusahaan yang sangat strategik didasari kenyataan bahwa pengetahuan dapat digunakan untuk mengembangkan daya saing perusahaan karena bernilai langka, sukar ditiru oleh para pesaing dan tidak dapat digantikan oleh jenis sumber daya yang lain.

Walaupun sumber daya manusia atau *human capital* dapat mendorong daya saing perusahaan, namun sayang sekali di banyak perusahaan sumber daya manusia masih jarang mendapat perhatian utama. Banyak para pemimpin perusahaan kurang menyadari bahwa keuntungan yang diperoleh perusahaan sebenarnya berasal dari *human capital*, hal ini disebabkan aktivitas perusahaan lebih dilihat dari perspektif bisnis semata. Para pemimpin

¹ Alumni Fakultas Ekonomi Universitas Sriwijaya

² Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sriwijaya

perusahaan tidak melihat perusahaannya sebagai sebuah unit dari aset usahanya yang berisi pengetahuan dan keterampilan yang unik, atau seperangkat keunikan dari aset usahanya yang dapat membedakan produk atau jasa dari pesaingnya. Menurut Mayo (2000) mengukur kinerja perusahaan dari perspektif keuangan sangatlah akurat tetapi sebenarnya yang akan menjadi dasar penggerak nilai dari keuangan tersebut adalah sumber daya manusia (*human capital*) dengan segala pengetahuan, ide, dan inovasi yang dimilikinya. *Human capital* secara harfiah diambil dari bahasa Inggris, *human* adalah manusia sedangkan *capital* adalah modal, maka dapat disimpulkan bahwa manusia merupakan modal. Tiap sumber daya manusia pasti memiliki nilai tambah yang menjadi pembeda dari masing-masing sumber daya manusia.

Human capital merupakan inti dari suatu perusahaan. Perusahaan terdiri dari individu-individu yang bekerjasama untuk mencapai tujuan tertentu. Perusahaan dapat mencapai visi yang sudah ditetapkan dengan merealisasikan visi dari sumber daya manusianya, sehingga sumber daya manusia di sini tidak hanya sebagai mesin melainkan sebagai aset bagi perusahaan. BPK merupakan instansi independen negara yang melakukan fungsi attestasi yaitu melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Para auditor BPK diharapkan memiliki *human capital* yang baik, sehingga akan memberikan hasil kinerja yang baik dan berpengaruh bagi akuntabilitas pemerintah Indonesia serta dapat mempengaruhi kualitas auditor tersebut.

Penelitian mengenai *human capital* atau kaitannya dengan indikator *human capital* beberapa kali dilakukan di Indonesia. Rachmawati (2008) menyimpulkan bahwa *individually capability* berpengaruh signifikan terhadap kinerja KAP. Penelitian serupa dilakukan oleh Frianty Kartika Widhi (2006), pada penelitian ini melihat pengaruh *individually capability* ditambah dengan lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor terhadap kualitas audit. Kesimpulan penelitian ini adalah *individually capability*, lama hubungan dengan klien dan telaah dari rekan auditor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Abdussalam, Izzudin (2011) menguji variabel *individual capability* dan *the organizational climate* terhadap kinerja auditor. Adapun kesimpulan penelitian ini yaitu kedua variabel independen tersebut berpengaruh terhadap kinerja auditor.

KAJIAN TEORITIS

Human Capital

Human capital sebagai perkembangan dari manajemen sumber daya manusia. Pada dasarnya antara manajemen sumber daya manusia dan *human capital* tidak memiliki banyak perbedaan, *human capital* lebih difokuskan pada investasi dari nilai tambah sumber daya manusia, dimana nilai tambah tiap individu akan menciptakan inovasi bagi perusahaan atau badan. *Human capital* merupakan kombinasi dari pengetahuan, keterampilan, inovasi dan kemampuan seseorang untuk menjalankan tugasnya sehingga dapat menciptakan suatu nilai untuk mencapai tujuan (Ongkorahardjo, 2008).

Definisi mengenai *human capital* di atas didukung juga oleh pendapat Mayo (2000) yang menyebutkan bahwa komponen *human capital* terdiri atas kapabilitas individual, motivasi individual, budaya organisasi, efektivitas kerja kelompok dan leadership. Kapabilitas individual terbagi menjadi lima kriteria yaitu kemampuan yang dimiliki seseorang, kemampuan profesional, pengalaman, jaringan dan koneksi luas, dan nilai dan sikap seseorang. Sedangkan motivasi individual meliputi aspirasi, ambisi yang nantinya akan menentukan motivasi dan produktivitas seseorang. Kemudian budaya organisasi merupakan nilai yang dimiliki sebuah organisasi yang menggambarkan karakteristik, situasi dan kondisi dari organisasi tersebut. Menurut Mayo (2000), budaya organisasi adalah faktor yang sangat

penting menciptakan *human capital*. Komponen keempat adalah efektivitas kerja kelompok terlihat dari kemampuan saling mendukung, hubungan saling menguntungkan, dan pembagian dalam pencapaian tujuan dan nilai yang diinginkan bersama. Dari kelima komponen *human capital* tersebut, jelas bahwa pentingnya peran *human capital* dalam sebuah organisasi atau perusahaan, sehingga organisasi atau perusahaan wajib untuk memperhatikan perkembangan *human capital* agar dapat berkualitas tinggi.

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

KUALITAS AUDITOR

Definisi audit oleh *American Accounting Association Committee* dalam *Basic Auditing Concepts* yaitu, audit sebagai suatu proses sistematis yang secara objektif memperoleh dan mengevaluasi bukti yang terkait dengan pernyataan mengenai tindakan atau kejadian ekonomi untuk menilai tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Guy, 2002).

Kualitas auditor sebagai kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien dan melaporkan pelanggaran tersebut. Kemungkinan auditor untuk menemukan pelanggaran atau kesalahan pada sistem akuntansi klien berkaitan erat dengan kompetensi atau keahlian dari auditor. De Angelo (1981) dalam Frianty (2005) membagi keahlian menjadi 2 bagian yaitu pengetahuan dan pengalaman. Pengetahuan dapat diukur dari tingkat pendidikan seseorang, baik yang formal maupun non formal. Pendidikan formal merupakan pendidikan yang ditempuh sesuai jenjang pendidikan yang diwajibkan. Pendidikan formal yang dimaksud seperti pendidikan mulai dari sekolah dasar hingga perguruan tinggi, sedangkan pendidikan non formal adalah pendidikan yang biasanya memiliki jangka pendek, seperti kursus atau pelatihan. Selain pengetahuan, pengalaman juga mempengaruhi keahlian seseorang. Pengetahuan berperan penting dalam menambah ilmu atau teori kepada seseorang, sedangkan pengalaman lebih kepada praktek dalam mengimplementasi teori yang ada. Terkadang pengetahuan saja tidak cukup untuk mencapai kualitas tinggi, harus ditambah dengan pengalaman yang cukup pula.

Auditor Pemerintah

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

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

Berdasarkan undang-undang dan peraturan yang berlaku menjadi landasan BPK dalam menetapkan visi. BPK memiliki visi yaitu menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas, mandiri, dan profesional serta berperan aktif dalam mewujudkan tata

kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan. Maka, BPK memiliki tanggung jawab besar kepada pemilik kepentingan yang terdiri dari lembaga perwakilan (DPR, DPD, DPRD), pemerintah (instansi pemerintah yang diperiksa dan instansi penegak hukum), lembaga lain yang dibentuk berdasarkan undang-undang, warga negara Indonesia, dan lembaga-lembaga internasional.

Tujuan strategis BPK adalah sebagai berikut:

1. Mendorong terwujudnya pengelolaan keuangan negara yang tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan;
2. Mewujudkan pemeriksaan yang bermutu untuk menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang bermanfaat dan sesuai dengan kebutuhan pemangku kepentingan; dan
3. Mewujudkan birokrasi yang modern di BPK.

Tujuan Reformasi Birokrasi pada BPK adalah sebagai berikut:

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

Auditor yang terdapat di BPK dan telah ditempatkan di tiap jenjang jabatan memiliki tanggung jawab yang berbeda berdasarkan jenjang jabatan yang terkait. Semua auditor yang ada di BPK akan dievaluasi kinerjanya. Evaluasi jabatan dilakukan dengan menggunakan *Point Factor System* dengan mendasarkan pada faktor-faktor skala organisasi, kemampuan, pengetahuan teknis komunikasi hubungan kerja bisnis, rentang kendali jenis permasalahan *outcome*, dan batasan aksi area tanggung jawab dampak kondisi.

Setelah nilai dari faktor-faktor tersebut dikumulatifkan maka akan menghasilkan *job grade*. Sistem *job grade* digunakan untuk memberikan *reward* bagi auditor yang memiliki prestasi baik. Dengan adanya sistem yang diterapkan di BPK, akan berpengaruh positif bagi sumber daya manusia di dalamnya terutama auditor. Sistem *job grade* akan lebih memotivasi para auditor untuk bekerja dan memberikan yang terbaik, karena kinerja mereka dinilai berdasarkan hasil yang diberikan bukan waktu.

HUBUNGAN HUMAN CAPITAL DAN KUALITAS AUDITOR

Hubungan positif antara tingkat pendidikan formal dan kualitas auditor

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

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

Hubungan positif antara pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor

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

Menurut Libby dan Federick dalam Cheng (2009), kebanyakan auditor yang berpengalaman lebih banyak mendeteksi kesalahan yang masuk akal dan lebih sedikit yang tidak masuk akal, jika dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Selain itu, auditor yang memiliki pengalaman lebih, semakin sedikit melakukan kesalahan pada pelaporan keuangan. Dalam penemuan Libby dan Federick dalam Cheng (2009) bahwa pengalaman kerja dapat menambah dan mengakumulasi dasar pengetahuan auditor dalam kesalahan laporan keuangan dan teknik audit. Beberapa pengetahuan dapat menjamin banyak perusahaan memiliki kualitas audit yang baik. Pengalaman merupakan elemen yang penting dalam peningkatan kualitas auditor dan *human capital* terutama pada auditor yang menjual jasa. Oleh karena itu, akan dianalisis mengenai hubungan antara pengalaman dan kualitas auditor.

Hubungan positif antara tingkat kualifikasi profesi dan kualitas auditor

Christopher dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa perusahaan audit harus mengembangkan staff, salah satu langkah terpenting dalam pertumbuhan profesional adalah lulus ujian profesi akuntansi dan alangkah lebih baik jika lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik. Membantu staff untuk dapat bersertifikasi akuntan merupakan investasi bagi perusahaan. Liu dalam Cheng (2009) berpendapat bahwa di samping pencapaian pendidikan dan pengalaman kerja pada auditor, tingkat kualifikasi juga dapat mempengaruhi kualitas auditor yang lebih baik

Hubungan positif antara tingkat independensi auditor dan kualitas auditor

Penelitian yang dilakukan oleh Alim, Hapsari, dan Purwanti (2007) menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini konsisten dengan penelitian De Angelo (1981), Deis dan Giroux (1992), Mayangsari (2003). Selain itu, menurut Alim, Hapsari, dan Purwanti (2007), interaksi independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Dalam penelitian Sukriah, Akram dan Inapty (2009) menguji pengaruh independensi terhadap kualitas audit dan hasilnya tidak signifikan yang berarti independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini tidak mendukung penelitian-penelitian sebelumnya. Oleh karena itu, dalam penelitian ini penulis mencoba menguji kembali hubungan independensi terhadap kualitas auditor.

Hubungan positif antara *Continuing Professional Development* (CPD) pada auditor dan kualitas auditor

CPD atau Continuing Professional Development adalah kombinasi dari pendekatan dan teknik yang akan membantu mengelola perkembangan dan pembelajaran individu. Fokus CPD adalah pada hasilnya. CPD dapat juga didefinisikan kesadaran untuk memperbaharui dan mengembangkan kompetensi profesional melalui kehidupan kerja seseorang profesional (Chartered Institute of Professional Development, 2000). Cheng et.al (2009) berpendapat bahwa cara yang tepat dengan biaya efektif untuk meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesional auditor adalah melalui Continuing Professional Development (CPD). CPD

berfungsi untuk mempertahankan dan meningkatkan pengetahuan, kemampuan dan kualitas dari sebuah individu profesional. Seperti dijelaskan sebelumnya bahwa tiap individu dalam sebuah perusahaan, instansi atau organisasi merupakan aset terbesar, sehingga perusahaan tidak hanya mencari bibit unggul atau tenaga yang berkompentensi, tapi perusahaan tersebut juga harus mempertahankan itu.

Pada BPK terdapat Pusdiklat BPK-RI yaitu Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPK RI. Pusdiklat merupakan tempat pelatihan pusat bagi seluruh auditor BPK se-Indonesia untuk mengembangkan kompetensi dan kemampuan karyawan. Pusdiklat BPK RI memiliki visi yaitu menjadikan Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPK-RI sebagai panutan dalam pengembangan auditor yang profesional pada sektor publik Indonesia. Pusdiklat BPK-RI menyediakan berbagai jenis pendidikan dan pelatihan disesuaikan dengan kebutuhan tiap auditor dan jenjang yang dimiliki. Tiap harinya badan tersebut memiliki jadwal pelatihan untuk para auditor. Tiap bulannya BPK tiap daerah mengirimkan auditornya untuk mengikuti program-program yang telah disediakan oleh badan pendidikan dan pelatihan tersebut. Sehingga perkembangan auditor di tiap daerah tetap terjaga dan terpantau.

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor BPK Provinsi Sumatera. Sampel dipilih berdasarkan *Simple Random Sampling* dengan rumus Taro Yamane. Berdasarkan pengambilan sampel secara *simple random sampling* dengan rumus Taro Yamane, maka akan dipilih secara acak 42 auditor dari 73 auditor yang berada di Badan Pemeriksa Keuangan Propinsi Sumatera Selatan. Dari kuesioner yang didapat, hanya kuesioner yang memenuhi syarat yang akan diteliti lebih lanjut.

$$n = \frac{N}{N.d^2 + 1}$$

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Dalam penelitian ini variabel bebas (Y) dilihat dari *human capital* dengan lima indikator yaitu; 1) Tingkat Pendidikan Formal; 2) Pengalaman; 3) Tingkat Kualifikasi Auditor; 4) Independensi; dan 5) *Continuing Professional Development*. Sedangkan variabel terikatnya adalah kualitas auditor (X). Variabel yang digunakan untuk menganalisis secara langsung hubungan antara *human capital* dan kualitas auditor yaitu menggunakan variabel dependen, independen dan dummy.

Skala pengukuran dalam penelitian ini menggunakan Skala Likert. Skala likert biasa digunakan untuk mengukur sikap, pendapat dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Skala likert menggunakan skala lima tingkat yang terdiri dari: sangat tidak setuju, tidak setuju, netral, setuju, sangat setuju.

Kualitas Auditor

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

Kualitas auditor dapat diukur dengan fasilitas yang disediakan instansi yang menunjang pelaporan. Kartika Widhi (2006) menyatakan bahwa indikator kualitas audit digambarkan melalui pemahaman terhadap sistem informasi klien dan mengacu pada

pedoman pada prinsip auditing dan akuntansi. Ketiga hal itu akan diukur dengan skala likert dengan 5 poin bernilai positif yaitu semakin tinggi skor kualitas auditor semakin baik.

Tingkat Pendidikan Formal

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

Pengalaman Kerja

Pengalaman adalah proses pembentukan pengetahuan atau keterampilan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan (Manulang dalam Ismanto, 2005). Tingkat pendidikan formal saja tidak cukup untuk menghasilkan tenaga yang profesional dan berkualitas tinggi. Pengalaman di lapangan juga memiliki peran penting dalam menentukan kualitas seorang auditor. Jika auditor tersebut memiliki pengalaman kerja sebelumnya, maka akan memberikan nilai tambah terhadap dirinya.

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

Tingkat Kualifikasi Profesi

Untuk meningkatkan pertumbuhan, Christopher dalam Cheng (2009) menyarankan bahwa perusahaan audit harus mengembangkan staf, salah satu langkah terpenting dalam pertumbuhan profesional adalah lulus ujian CPA (*Certified Public Accounting*). Di Indonesia telah terdapat Pendidikan Profesi Akuntansi (PPA) yang merupakan program pendidikan lanjutan bagi para lulusan fakultas ekonomi program studi akuntansi dan akan mendapat gelar Akuntan (Akt.) (Kepmendiknas No.179/U/2001).

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

Indikator untuk mengukur tingkat kualifikasi profesi auditor adalah dengan pendidikan profesi yang telah ditempuh sehingga resmi menjadi akuntan. Untuk perhitungan variabel ini menggunakan variabel dummy. Variabel dummy merupakan kata sifat yang artinya kosong, “Zero – One” suatu variabel yang hanya ada “ya” atau “tidak” atau “muncul” atau “tidak muncul”.

Penelitian ini didukung oleh variabel dummy untuk mengukur indikator variabel independen yaitu tingkat kualifikasi profesi auditor. Jika auditor yang telah menempuh pendidikan profesi atau PPA maka diberi skor 1 dan yang belum diberi skor 0.

Independensi Auditor

Independensi dalam pengauditan merupakan penggunaan cara pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan pengujian audit, evaluasi hasil pengujian tersebut, dan pelaporan

hasil temuan audit. Independensi auditor diukur dengan menggunakan delapan item pernyataan yang menggambarkan tingkat persepsi auditor terhadap bagaimana keleluasaan yang dimilikinya untuk melakukan audit, bebas baik dari gangguan pribadi maupun gangguan ekstern. Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi ini diadopsi dari penelitian Harhinto (2004) dengan beberapa modifikasi berdasarkan SPKN. Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, di mana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti independensi paling rendah, dan seterusnya poin 5 diberikan untuk jawaban yang berarti independensi paling tinggi.

Continuing Professional Development (CPD)

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

Metode Analisis

Data yang telah diperoleh kemudian diolah untuk dianalisis dan diinterpretasikan. Pengolahan data menggunakan SPSS 17. Metode analisis data yang digunakan untuk mengolah data penelitian adalah regresi linier berganda dengan persamaan berikut:

$$Y = b_0 + b_1EDU + b_2EXP + b_3PROF + b_4INDP + b_5CPD + e$$

Keterangan:

- Y : Kualitas Auditor
- EDU : Tingkat Pendidikan Formal
- EXP : Pengalaman Kerja
- PROF : Tingkat Kualifikasi Profesi
- INDP : Independensi Auditor
- CPD : *Continuing Professional Development*
- b₀ : Konstanta
- b₁, b₂, b₃, b₄ : koefisien regresi
- e : error (5%), dengan signifikansi (95%)

Statistik Deskriptif

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

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

Uji Alat Analisis

Alat analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah kuesioner. Kuesioner didasarkan dari asumsi dan pendapat dari penelitian terdahulu yang telah melakukan

penelitian dengan variabel yang sama. Hal tersebut tidak menjamin alat analisis dapat diterapkan pada setiap penelitian. Oleh karena itu, akan lebih baik jika alat analisis diuji kemampuannya dalam menjelaskan tiap variabel. Uji yang digunakan adalah uji reabilitas dan uji validitas.

Uji Reabilitas

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

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

Uji Validitas

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

Uji validitas yang digunakan adalah dengan menggunakan korelasi bivariate. Dengan menggunakan korelasi bivariate maka akan terlihat korelasi dari masing-masing indikator terhadap total variabel / konstruk. Kemudian, pengujian signifikansi dilakukan dengan kriteria menggunakan r tabel pada tingkat signifikansi 0,05 dengan uji 2 sisi. Data akan dinyatakan valid jika nilai hasil dari korelasi tersebut adalah positif dan r hitung $> r$ tabel, maka item dapat dinyatakan valid. Jika r hitung $< r$ tabel, maka item dinyatakan tidak valid.

Uji Asumsi Klasik

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

Uji Multikolinieritas

Penelitian ini menggunakan lebih dari satu variabel independen. Variabel independen akan mempengaruhi variabel dependen, maka Uji Multikolinieritas ini berfungsi untuk menguji ada tidaknya hubungan linear antara satu variabel independen dengan variabel independen yang lain.

Uji multikolinieritas dilakukan dengan membandingkan nilai *tolerance* dan *variances inflation factor* (VIF). Kedua ukuran tersebut menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen yang lain. Jika nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1 dan nilai *Variance Inflation Factors* (VIF) lebih kecil dari 10, maka tidak terjadi multikolinieritas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen (Ghozali, 2009).

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2009). Sebaiknya data dalam penelitian tidak terjadi heteroskedastisitas, maka harus

homoskedastisitas. Jika data bersifat homoskedastisitas maka varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain adalah tetap.

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

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

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2009). Hal itu penting agar dapat membuktikan bahwa variabel pengganggu yang ada memiliki distribusi normal. Maka, uji statistik yang nantinya akan dilakukan menjadi valid. Uji normalitas menggunakan uji statistik *non-parametric* Kolmogrov-Smirnov (K-S). Pengambilan keputusan dilakukan dengan membandingkan *p value* yang diperoleh dari hasil pengujian normalitas dengan tingkat signifikansi yang ditentukan yaitu sebesar 0,05. Data dikatakan terdistribusi secara normal jika *p value* > 0,05, begitu juga sebaliknya.

Uji Hipotesis

Koefisien Determinasi (R^2)

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

Uji Statistik F

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

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

Uji Statistik T

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

pengaruh satu variabel penjelas atau independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen.

Uji ini dilakukan dengan membandingkan signifikansi t hitung dengan ketentuan sebagai berikut:

- H_0 diterima jika $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($\alpha = 5\%$)
- H_a diterima jika $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ ($\alpha = 5\%$)

Selain itu dapat pula dilihat dari nilai signifikansinya. Jika nilai signifikansi penelitian $< 0,05$ maka H_a diterima.

ANALISA DAN PEMBAHASAN

Hasil penting pertama yang dapat disimpulkan dari hasil analisis diatas adalah kuesioner dinyatakan reliabel dan valid. *Crobanch Alpha* setiap variabel di atas 0,60 dan r hitung setiap pertanyaan $> r \text{ tabel}$ sehingga dinyatakan valid.

Model Persamaan Regresi

Perhitungan analisis regresi berganda pada data variabel *human capital* atas Kualitas Auditor menghasilkan arah regresi b_1 sebesar 0,017 untuk variabel X_1 (Tingkat Pendidikan Formal), b_2 sebesar 0,031 untuk variabel X_2 (Pengalaman Kerja), b_3 sebesar -0,724 untuk variabel X_3 (Kualifikasi Profesi), b_4 sebesar 0,138 untuk variabel X_4 (Independensi), b_5 sebesar 0,742 untuk variabel X_5 (CPD), serta konstanta a sebesar 1,144

$$Y = 1,144 + 0,017X_1 + 0,031X_2 - 0,724X_3 + 0,138X_4 + 0,742X_5$$

Asumsi Klasik Uji Normalitas

**Hasil Uji Normalitas
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.26818225
Most Extreme Differences	Absolute	.127
	Positive	.107
	Negative	-.127
Kolmogorov-Smirnov Z		.751
Asymp. Sig. (2-tailed)		.625

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Dari tabel di atas nilai Kolmogrov-Smirnov dari pengolahan data tersebut sebesar 0,751 dan signifikansi sebesar 0,625 ($0,625 > 0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa data terdistribusi secara normal.

Uji Multikolinearitas

Hasil uji multikolinearitas pada tabel di bawah menunjukkan bahwa data berdistribusi normal. Hasil perhitungan nilai *tolerance* > 0,10 dan perhitungan VIF juga memiliki nilai < 10, berarti tidak terjadi korelasi antar variabel independen, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas antar variabel independen.

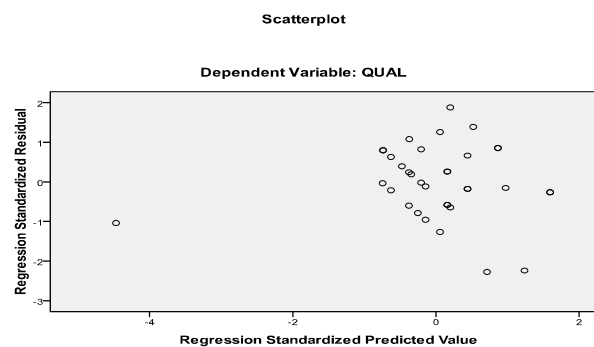
Hasil Uji Multikolinearitas
Coefficients^a

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
EDU	.945	1.059
EXP	.965	1.036
PROF	.179	5.574
INDP	.187	5.352
CPD	.801	1.248

a. Dependent Variable: QUAL

Uji Heterokedastitas

Ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat grafik Scatterplot antar nilai prediksi variabel independen dengan nilai residualnya. Apabila titik-titik membentuk pola tertentu yang teratur, maka mengindikasikan bahwa telah terjadi heteroskedastisitas, sedangkan jika tidak ada pola yang jelas, maka tidak terjadi heteroskedastisitas atau terjadi homoskedastisitas



Dari Gambar *Scatterplot* di atas menunjukkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi. Titik-titik pada grafik *Scatterplot* menyebar secara acak di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y.

Analisis Koefisien Korelasi dan Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.804 ^a	.646	.585	1.37316	2.636

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

b. Dependent Variable: QUAL

Berdasarkan tabel di atas nilai koefisien korelasi (R) sebesar 0,804 berarti korelasi antara kualitas auditor dengan variabel independennya (tingkat pendidikan formal, pengalaman, kualifikasi profesi, independensi, *Continuing Professional Development*) sangat kuat karena lebih dari 0,5. *Adjusted R square* atau koefisien korelasi sebesar 0,585 berarti 58,5% variasi atau perubahan dalam kualitas auditor dapat dijelaskan oleh variasi dari tingkat pendidikan formal, pengalaman, kualifikasi profesi, independensi, dan *Continuing Professional Development*, sedangkan sisanya 41,5% dijelaskan oleh sebab-sebab lain.

Pengujian Hipotesis Uji T

Tabel di atas menunjukkan :

- Variabel EDU (tingkat pendidikan formal), besarnya t hitung sebesar 0,083 dengan nilai signifikansi 0,935, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Artinya, $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($0,083 < 2,04523$) variabel EDU (tingkat pendidikan formal) secara individual tidak mempengaruhi QUAL (kualitas auditor). Signifikansi menunjukkan angka $> 0,05$ artinya variabel EDU (tingkat pendidikan formal) tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor).
- Variabel EXP (pengalaman), besarnya t hitung sebesar 0,391 dengan nilai signifikansi 0,699, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Artinya, $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($0,391 < 2,04523$) variabel EXP (pengalaman) secara individual tidak mempengaruhi QUAL (kualitas auditor). Signifikansi menunjukkan angka $> 0,05$ artinya variabel EXP (pengalaman) tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor).
- Variabel PROF (kualifikasi profesi), besarnya t hitung sebesar -0,661 dengan nilai signifikansi 0,514, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Artinya, $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($-0,661 < 2,04523$) variabel PROF (kualifikasi profesi) secara individual tidak mempengaruhi QUAL (kualitas auditor). Signifikansi menunjukkan angka $> 0,05$ artinya variabel PROF (kualifikasi profesi) tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor).
- Variabel INDP (independensi), besarnya t hitung sebesar 0,708 dengan nilai signifikansi 0,485, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Artinya, $t \text{ hitung} < t \text{ tabel}$ ($0,708 < 2,04523$) variabel INDP (independensi) secara individual tidak mempengaruhi QUAL (kualitas auditor). Signifikansi menunjukkan angka $> 0,05$ artinya variabel INDP (independensi) tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor).
- Variabel CPD (*Continuing Professional Development*), besarnya t hitung sebesar 6,749 dengan nilai signifikansi 0,000, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Artinya, $t \text{ hitung} > t \text{ tabel}$ ($6,749 > 2,04523$) variabel CPD (*Continuing Professional*

- f. *Development*) secara individual mempengaruhi QUAL (kualitas auditor). Signifikansi menunjukkan angka $< 0,05$ artinya variabel CPD (*Continuing Professional Development*) berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor).

Pengujian Hipotesis Uji F

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	99.718	5	19.944	10.577	.000 ^a
	Residual	54.682	29	1.886		
	Total	154.400	34			

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

b. Dependent Variable: QUAL

Dari tabel di atas menunjukkan F hitung sebesar 10,577, sedangkan besar F tabel yaitu 2,55 dengan signifikansi 0,05. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa *Human Capital* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Auditor karena F hitung $>$ F tabel ($10,577 > 2,55$) dan signifikansi penelitian kurang dari 0,05 ($0,000 < 0,05$).

PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN

Hubungan Antara Tingkat Pendidikan Formal dan Kualitas Auditor

Hipotesis 1 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan formal auditor dan kualitas auditor. Auditor yang memiliki gelar akademis yang tinggi diasumsikan akan bekerja lebih baik dengan mengimplementasikan pengetahuan dan potensi intelektualnya dengan kemampuan dan keahlian yang dimilikinya. Berdasarkan uji t, t hitung variabel tingkat pendidikan formal sebesar 0,083 dengan nilai signifikansi 0,935, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat pendidikan formal dan kualitas auditor tidak berhubungan positif dan signifikan. Hal ini menolak hipotesis H₁ yang menyatakan bahwa tingkat pendidikan formal dan kualitas auditor memiliki hubungan positif. Hasil penelitian ini sejalan dengan pendapat Christiawan (2002) yang menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa mata kuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah pada peningkatan kompetensi sarjana akuntansi. Penelitian Christiawan (2002) memperkuat hipotesis pertama mengenai hubungan tingkat pendidikan formal dan kualitas auditor yang tidak signifikan.

Hubungan Antara Pengalaman Kerja dan Kualitas Auditor

Hipotesis 2 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor. Kebanyakan auditor yang berpengalaman lebih banyak mendeteksi kesalahan yang masuk akal dan lebih sedikit yang tidak masuk akal, jika dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Selain itu, auditor yang memiliki pengalaman lebih, semakin sedikit melakukan kesalahan pada pelaporan keuangan. Berdasarkan Uji T, t

hitung variabel pengalaman kerja auditor sebesar 0,391 dengan nilai signifikansi 0,699, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor tidak berhubungan positif dan signifikan. Hal ini menolak hipotesis H₂ yang menyatakan bahwa pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor memiliki hubungan positif. Hasil dari analisis hipotesis kedua ini, berbanding terbalik dengan hasil analisis Libby dan Frederick dalam Chen et al. (2008) yang menyatakan bahwa pengalaman kerja dapat menambah dan mengakumulasi dasar pengetahuan auditor dalam kesalahan laporan keuangan dan teknik audit. Penelitian Ayuni, Nurul Dwi et al. (2011) membenarkan mengenai hasil analisis hipotesis kedua yang berlawanan dengan hasil penelitian Libby dan Frederick dalam Cheng et al. (2008). Hasil penelitian Ayuni et.al (2011) menunjukkan bahwa pengalaman auditor berdasarkan jumlah penugasan auditor dan pengalaman berdasarkan lama bekerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Hubungan Antara Tingkat Kualifikasi Auditor dan Kualitas Auditor

Hipotesis 3 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara tingkat pendidikan formal auditor dan kualitas auditor. Di samping pencapaian pendidikan dan pengalaman kerja pada auditor, tingkat kualifikasi juga dapat mempengaruhi kualitas auditor yang lebih baik. Berdasarkan uji T, t hitung variabel tingkat kualifikasi auditor sebesar sebesar -0,661 dengan nilai signifikansi 0,514, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor tidak berhubungan positif dan signifikan. Hal ini menolak hipotesis H₂ yang menyatakan bahwa pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor memiliki hubungan positif. Analisis hipotesis ketiga tersebut berlawanan dengan hasil penelitian Cheng et.al.(2009) namun didukung oleh penelitian Carcello (2008). Carcello (2008) menyatakan bahwa dahulu, sejumlah besar lulusan sekolah bisnis ternama memilih untuk mengikuti profesi akuntansi. Saat ini, sedikit yang mengikuti jejak mereka, sebagian besar memilih jalur karir alternatif. Penelitian tersebut mendukung bahwa semakin sedikit lulusan S1 yang mengambil sekolah profesi. Semakin sedikitnya auditor yang memiliki kualifikasi profesi, menyebabkan pengaruh yang kurang signifikan antara tingkat kualifikasi profesi auditor dan kualitas auditor.

Hubungan Antara Independensi Auditor dan Kualitas Auditor

Hipotesis 4 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara independensi auditor dan kualitas auditor. Berdasarkan uji T, t hitung variabel Independensi Auditor sebesar 0,708 dengan nilai signifikansi 0,485, sedangkan t tabel sebesar 2,04523. Hal ini menunjukkan bahwa pengalaman kerja auditor dan kualitas auditor tidak berhubungan positif dan signifikan. Hasil pengujian hipotesis ini tidak sejalan dengan pendapat De Angelo bahwa kemungkinan dimana auditor akan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor. Namun demikian, hasil penelitian ini sejalan dengan Samelson et al.(2006) yang menyimpulkan bahwa independensi tidak mempunyai hubungan dengan kualitas audit.

Hubungan Antara *Continuing Professional Development* dan Kualitas Auditor

Hipotesis 5 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara *continuing professional development* dan kualitas auditor. CPD atau *Continuing Professional Development* adalah kombinasi dari pendekatan dan teknik yang akan membantu mengelola perkembangan dan pembelajaran individu. CPD berfungsi untuk mempertahankan dan meningkatkan pengetahuan, kemampuan dan kualitas dari sebuah individu profesional. Berdasarkan uji T, t hitung variabel *Continuing Professional Development* sebesar 6,749 dengan nilai signifikansi

0,000, sedangkan t tabel sebesar 2,04523). Signifikansi menunjukkan angka $< 0,05$ artinya variabel CPD (*Continuing Professional Development*) berpengaruh positif dan signifikan terhadap QUAL (kualitas auditor). Hal ini didukung oleh pendapat Chen *et al.* (2008) yaitu cara yang biayanya paling efektif untuk meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesi auditor adalah melalui *Continuing Professional Development* (CPD), yang menjadi keutamaan *human capital* pada kantor akuntan publik. BPK telah memiliki sistem CPD masing – masing melalui pusat pendidikan dan pelatihan. Sebagian besar dari auditor pada BPK merasa penting untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan yang telah disediakan oleh BPK pusat. Pusat pendidikan dan pelatihan tersebut telah memiliki program dan sistem yang tepat bagi perkembangan auditor pada BPK. Maka, dengan meningkatnya perkembangan auditor melalui proses CPD akan meningkatkan hasil dan kualitas auditor tersebut.

Hubungan Antara *Human Capital* dan Kualitas Auditor

Hipotesis 6 menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara *human capital* dan kualitas auditor serta untuk melihat pengaruh *human capital* pada Badan Pemeriksa Keuangan secara simultan terhadap kualitas auditor. *Human capital* dapat direpresentasikan melalui kelima variabel berikut yaitu tingkat pendidikan formal, pengalaman kerja, tingkat kualifikasi profesi, tingkat independensi auditor dan CPD. Kelima variabel tersebut merupakan bentuk investasi *human capital*. Berdasarkan uji F, F hitung diperoleh sebesar 10,577, sedangkan besar F tabel yaitu 2,55 dengan signifikansi 0,05. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa *Human Capital* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Auditor karena F hitung $>$ F tabel ($10,577 > 2,55$) dan signifikansi penelitian kurang dari 0,05 ($0,000 < 0,05$). Dari nilai tersebut telah memenuhi uji signifikansi, maka secara keseluruhan dan bersama-sama semua variabel independen mempengaruhi variabel dependen, dan hipotesis terakhir diterima.

KESIMPULAN

1. *Human capital* di BPK Propinsi Sumatera Selatan yang meliputi beberapa variabel dari komponen *human capital*, yaitu: tingkat pendidikan formal, pengalaman kerja, kualifikasi auditor, independensi, dan *Continuing Professional Development* secara simultan (bersama-sama) berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor pada BPK Propinsi Sumatera Selatan.
2. Dari hasil uji statistik nampak bahwanya variabel *Continuing Professional Development* yang memiliki hubungan positif signifikan dengan kualitas auditor. Sementara variabel tingkat pendidikan formal, variabel pengalaman kerja, variabel kualifikasi profesi, dan variabel tingkat independensi auditor tidak berhubungan secara signifikan dengan kualitas auditor. Variabel CPD menjadi yang dominan dalam memberikan kontribusi terhadap kualitas auditor. Hal tersebut dikarenakan BPK telah menyediakan pusat pendidikan dan pelatihan yang telah memiliki program dan sistem yang tepat bagi perkembangan auditor pada BPK. Adanya pusat pendidikan dan pelatihan di BPK akan meningkatkan perkembangan auditor melalui proses CPD, sehingga akan meningkatkan hasil dan kualitas auditor pula. Hal ini didukung oleh pendapat Chen *et al.* (2008) yaitu cara yang biayanya paling efektif untuk meningkatkan kompetensi dan kemampuan profesi auditor adalah melalui *Continuing Professional Development (CPD)*, yang menjadi keutamaan *human capital* pada kantor akuntan publik.
3. Pada data simultan BPK, koefisien determinasi (R^2) adalah sebesar 58,5%, berarti variabel independen secara simultan dapat menjelaskan variabel dependen sebesar 58,5% dan sisanya dipengaruhi faktor lain seperti faktor lingkungan, faktor integritas, *reward and punishment*, penghasilan yang menjamin, IPTEK, dan lain sebagainya.

KETERBATASAN

1. Pada objek penelitian, studi kasus ini hanya meliputi auditor di Badan Pemeriksa Keuangan Propinsi Sumatera Selatan.
2. Variabel independen yang diambil dalam penelitian ini terbatas pada lima variabel yaitu tingkat pendidikan formal, pengalaman kerja, kualifikasi profesi, independensi auditor dan *Continuing Professional Development*. Pada penelitian lain banyak mengungkapkan mengenai variabel yang dapat merepresentasikan *human capital*.

SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, penulis memberikan saran sebagai berikut:

1. Implikasi Kebijakan

Pada BPK, saran yang diberikan adalah sebaiknya pemberian penghargaan karena kualitas kerja lebih diperbanyak berupa kesempatan untuk meningkatkan jenjang pendidikan formal dan tingkat kualifikasi profesi. Hal itu merupakan investasi untuk tiap individu di samping berguna untuk meningkatkan kualitas *human capital* yang pada akhirnya meningkatkan kualitas instansi terkait. Selain itu, hal tersebut juga dapat menambah minat para auditor untuk meningkatkan jenjang pendidikan atau profesi.

2. Saran Penelitian yang Akan Datang

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

DAFTAR PUSTAKA

- Abdussalam, Izzudin. 2011. *Analisis Pengaruh Human Capital Terhadap Kinerja Kantor Akuntan Publik (Studi Empiris Pada 11 KAP di Semarang)*. Skripsi, Universitas Diponegoro, Semarang (http://eprints.undip.ac.id/27365/1/Analisis_Pengaruh_Human_Capital_Terhadap_Kinerja_KAP.pdf, diakses tanggal 23 Desember 2011)
- Ayuni, Nurul Dwi, Prayudiawan Hepi. 2011. *Pengaruh Pendidikan, pelatihan, Dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit Atas Sistem Informasi Berbasis Komputer*. Jurnal Akuntansi. (http://journal.aktfebuinjkt.ac.id/?page_id=192, diakses tanggal 4 Desember 2011)
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2011. Rencana Strategis BPK RI, Jakarta.
- Carcello, Joseph V. 2008. *Human Capital Challenges Facing the Public Company Auditing Profession*. Current Issues in Auditing American Accounting Association, Vol.2, pp.C1-C12
- Cheng, Yu-Shu, Yi-Pei Liu, and Chu-Yang Chien. 2009. *The Association Between Auditor Quality and Human Capital*. Managerial Auditing Journal, Vol.24, No.6, pp.523-541
- Christiawan, Yulius Jogi. 2002. *Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol.3, No.2, Nopember 2002:79-92. (http://digilib.petra.ac.id/jiunkpe/jou/eakt/2002/jiunkpe-ns-jou-2002-98-007-478-akuntan-resource1.pdf, diakses tanggal 4 Desember 2011)
- Dahlan, Muhammad. 2009. *Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit dengan Diskresioneri Akrual dan Kebebasan Auditor*. Working Paper in Accounting and Finance.
- DeAngelo, L.E. 1981. *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, pp. 183-99.
- Efendy, Muh. Taufiq. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*. Tesis Program Pascasarjana, Universitas Diponegoro, Semarang. (http://eprints.undip.ac.id/24634/1/Muh._Taufiq_Efendy.pdf, diakses tanggal 27 Juli 2011)
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Edisi Keempat, Semarang: Badan penerbit Undip.
- Kartika Widhi, Frianty. 2006. *Pengaruh Faktor-Faktor Keahlian dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris: KAP di Jakarta)*. Skripsi. Universitas Diponegoro.
- Kusharyanti. 2003. *Temuan Penelitian mengenai Kualitas Audit dan Kemungkinan Topik Penelitian di Masa Datang*. Jurnal Akuntansi dan Manajemen Vol.4 Desember. Yogyakarta: STIE YKPN.
- Lubis, Haslinda. 2009. *Pengaruh Keahlian, Independensi, Kecermatan Profesional dan Kepatuhan pada Kode Etik terhadap Kualitas Auditor pada Inspektorat Provinsi Sumatera Utara*. Tesis S2 Universitas Sumatera Utara.
- Mabruri, Havidz. 2010. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Di Lingkungan Pemerintah*. Skripsi Universitas Sebelas Maret.
- Mayo, Andrew. 2000. *The Role of Employee Development in the Growth of Intellectual Capital*. Personnel Review, Vol.29 No.4, 2000, pp.521-533.
- Mulyadi. 2002. *Auditing* Edisi.6. Jakarta: Salemba Empat.
- Nizarul, dkk. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. Simposium Nasional Akuntansi X Makassar.
- Priyatno, Duwi. 2009. *5 Jam Belajar Olah Data dengan SPSS*. Yogyakarta: Penerbit Andi.

- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods For Bussiness* Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Simamora, Henry. 2006. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Suharsaputra, Uhar. 2007. *Manajemen Pengetahuan Lembaga Pendidikan*. (<http://uharsaputra.wordpress.com/materi-kuliah/manajemen-pengetahuan>, diakses tanggal 27 Juli 2011)
- Suryanto. 2009. *Sistem Akuntansi Pemerintahan*. (<http://www.aniunpad.wordpress.com>, diakses tanggal 11 Juli 2011)
- Wiramurti, Aditya. (2010). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kelangsungan Usaha Kantor Akuntan Publik (KAP) di Yogyakarta*. Skripsi, Universitas Negeri Semarang, Semarang. Di download dari http://eprints.uny.ac.id/3618/1/skripsi_adit.pdf diakses tanggal 27 Juli 2011.
- Wibowo, Aditya Ery. 2010. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)*. Skripsi Universitas Muhammadiyah Surakarta.