



HOW GOOD IS THE INTERNAL AUDIT FUNCTION OF INDONESIAN SOES FOR BPK RI?

SEBERAPA BAIK FUNGSI INTERNAL AUDIT BUMN INDONESIA DIMATA BPK RI?

Nanang Nawari¹, Dian Kusuma Wardhani^{2*} 

^{1,2}Departemen Akuntansi, Universitas Airlangga

*Corresponding Author : dian.kusuma.wardhani-2019@feb.unair.ac.id

INFO ARTIKEL

Histori Artikel:

Tanggal Masuk 28 September
2021

Revisi Diterima 26 November
2021

Tanggal Diterima 15 Desember
2021

Tersedia Online 22 Maret 2022

Keywords: *audit results,
Internal audit function,
internal control system*

ABSTRACT

The increase in BPK RI's audit findings on the SPI of SOEs seems to indicate a decline in the quality of the SPI of the state-owned company. Dzikrullah et al. (2020) show that the internal audit's characteristics or internal audit function, namely the expertise and certification of internal auditors, influence the audit results. This study seeks to explore the findings of Dzikrullah et al. (2020) by analyzing the characteristics of the internal audit function into a sample of the state-owned enterprise. The aim is to obtain empirical evidence of the negative influence of the internal audit function on the results of the BPK RI audit of the SOE's SPI. Agency theory and upper echelon are used to explain the effect of SOEs' internal audit characteristics on the audit results of BPK RI. The research sample consisted of 70 observational data of non-financial SOE during 2014 – 2019. The observation data were processed using stats version 14 with multiple linear regression analysis techniques. The research findings show that expertise does not affect the results of the BPK RI audit. However, the certification has a negative effect on audit results.

Kata Kunci: *Fungsi internal
audit, hasil audit, sistem
pengendalian internal.*

ABSTRAK


Peningkatan temuan audit BPK RI atas SPI BUMN seolah menunjukkan terjadinya penurunan kualitas SPI perusahaan milik negara tersebut. Dzikrullah et al. (2020) menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi hasil audit suatu perusahaan adalah karakteristik tim internal audit atau fungsi internal auditnya yaitu keahlian serta sertifikasi internal auditor. Penelitian ini berupaya mengeksplorasi temuan Dzikrullah et al. (2020) dengan menganalisa karakteristik fungsi internal audit ke dalam sampel perusahaan

BUMN. Tujuannya adalah memperoleh bukti empiris pengaruh negatif fungsi internal audit terhadap hasil audit BPK RI atas SPI BUMN. Teori keagenan dan upper echelon digunakan sebagai dasar pemikiran penelitian dalam menjelaskan pengaruh karakteristik internal audit BUMN terhadap hasil audit BPK RI. Sampel penelitian terdiri atas 70 data pengamatan perusahaan BUMN non keuangan selama periode 2014 – 2019. Data pengamatan diolah menggunakan stata versi 14 dengan teknik analisis regresi linier berganda. Temuan penelitian menunjukkan bahwa keahlian tidak berpengaruh terhadap hasil audit BPK RI. Sertifikasi berpengaruh negatif terhadap hasil audit.

Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia p-ISSN: 2459-9581; e-ISSN 2460-4496

DOI: 10.20473/baki.v7i1.30308

Open access under Creative Common Attribution-Non Commercial-Share A like 4.0 International Licence

(CC-BY-NC-SA) 

1. Pendahuluan

UU No 19 Tahun 2003 Tentang BUMN menjelaskan bahwa Sistem Pengawasan Internal (SPI) dibentuk sebagai perwujudan tata kelola yang baik bagi perusahaan BUMN dalam mencapai tujuan organisasinya. SPI merupakan aparat pengawas intern yang menjalankan fungsi audit internal pada perusahaan BUMN dan bertanggungjawab kepada direktur utama. Anderson et al. (2017) menjelaskan bahwa divisi audit internal menurut IIA bertanggungjawab dalam mengawasi operasional perusahaan serta dirancang untuk memberikan nilai tambah dengan mengevaluasi efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian maupun tata kelola perusahaan. Berdasarkan aturan dan definisi tersebut tergambar bahwa SPI memiliki peran penting dalam tercapainya tujuan BUMN karena menjadi early warning system yang akan memberikan peringatan bahaya pada direktur utama BUMN ketika terdeteksi adanya ancaman terhadap operasional perusahaannya.

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I dan II Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI tahun 2018 mencatat total 151 temuan terkait belum optimalnya standar operasional prosedur (SOP) SPI BUMN. Di tahun berikutnya, Indonesia Corruption Watch (ICW) menemukan 265 temuan serupa terkait lemahnya SOP SPI BUMN berdasarkan audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Tahun 2019 (Avisena, 2019). Terbaru, berdasarkan data IHPS I Tahun 2020 BPK RI terdapat 388 temuan terkait kelemahan SPI BUMN (BPK RI, 2020). Peningkatan temuan audit BPK RI tersebut seolah menunjukkan terjadinya penurunan kualitas SPI BUMN.

Dzikrullah et al. (2020) menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi hasil audit suatu perusahaan adalah karakteristik tim internal audit atau fungsi internal auditnya. Penelitiannya menemukan bahwa terdapat pengaruh negatif antara fungsi internal audit dan kecenderungan perusahaan menerima opini *going concern*. Artinya semakin baik karakteristik fungsi internal

auditnya maka perusahaan memiliki kemungkinan rendah untuk mendapatkan opini *going concern* dari eksternal auditor.

Penelitian ini berupaya mengeksplorasi temuan Dzikrullah et al. (2020) dengan menganalisa karakteristik fungsi internal audit ke dalam sampel perusahaan BUMN. Tujuannya adalah memperoleh bukti empiris pengaruh fungsi internal audit terhadap hasil audit BPK RI. Penelitian sebelumnya menggunakan opini audit dari Kantor Akuntan Publik sebagai ukuran hasil audit, namun penelitian ini menggunakan jumlah temuan pemeriksaan BPK RI atas SPI karena sebagai lembaga negara perusahaan BUMN tidak hanya diaudit oleh eksternal auditor independent tetapi juga BPK RI sebagai eksternal auditor pemerintah (Brooks et al., 2020; Dzikrullah et al., 2020; Puspaningsih & Analia, 2020). Hasil audit BPK RI dipilih karena mengacu pada Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-14/MBU/2012, BUMN memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti setiap temuan pemeriksaan BPK RI. Hal ini diperkuat lagi dengan pasal 20 UU Nomor 15 Tahun 2004 bahwa setiap rekomendasi dalam LHP BPK RI harus ditindaklanjuti selamat-lambatnya 60 hari setelah diterima.

Berbeda dengan Dzikrullah et al. (2020) yang menganalisa karakteristik tim internal audit, penelitian ini memilih karakteristik Ketua Sistem Pengawasan Internal secara individu karena sebagai pimpinan tertinggi SPI, dia bertanggungjawab penuh atas tugas pemeriks internal sehingga hasil akhir dari pemeriksaan SPI tidak terlepas dari campur tangan pengelolaannya. Selain itu, jabatan Ketua SPI BUMN merupakan posisi strategis dengan peluang tinggi untuk direkrut menjadi anggota direksi BUMN sehingga dapat mempengaruhi pengelolaan manajemen secara langsung nantinya apabila telah menjadi direksi (Silalahi, 2020). Karakteristik fungsi internal audit yang mempengaruhi hasil audit menurut Dzikrullah et al. (2020) dan relevan untuk penelitian ini ialah keahlian dan sertifikasi internal audit.

Teori keagenan menyebutkan bahwa adanya perbedaan kepentingan diantara pemilik atau dalam kasus BUMN ialah Pemerintah dan manajer perusahaan BUMN akan menyebabkan masalah keagenan seperti asimetri informasi (Jensen & Meckling, 1976). Dari persepektif teori ini, fungsi internal audit atau SPI merupakan mekanisme pemantauan dari tata kelola perusahaan yang dimaksudkan untuk mengurangi asimetri informasi tersebut (Oussii & Boulila Taktak, 2018).

Kehadiran SPI ditujukan untuk menjamin kepentingan seluruh stakeholders bahwa praktik bisnis perusahaan BUMN berjalan dengan baik sesuai standar dan sistem pengendalian internal serta proses manajemen risiko berfungsi memadai (Erasmus & Coetzee, 2018). Menjamin terciptanya hal tersebut, dibutuhkan karakteristik spesifik individu Ketua SPI yang baik agar dapat meningkatkan peran mereka secara efektif dalam memelihara dan mengevaluasi pengendalian internal BUMN (Chang et al., 2019). Hal ini sejalan dengan pemikiran upper echelon teori bahwa karakteristik individu Ketua SPI mempengaruhi keputusan

mereka dalam bertindak, karenanya keahlian dan sertifikasi ini memotivasi mereka untuk berperan lebih aktif dalam mengevaluasi dan memelihara pengendalian internal BUMN (Hambrick, 2007; Hambrick & Mason, 1984). Semakin baik serta relevan keahlian dan sertifikasi Ketua SPI BUMN maka akan menghasilkan hasil audit BPK RI yang baik yaitu sedikitnya temuan BPK RI terkait ketidakefektifan SPI perusahaan (Dzikrullah et al., 2020; Probohudono, 2015).

Mengacu pada Dzikrullah et al. (2020), ukuran komite audit dan total aset digunakan sebagai variabel kontrol agar hasil penelitian ini tidak bias oleh karakteristik internal audit. Menggunakan teknik analisis regresi linier berganda yang mengolah 70 data pengamatan selama tahun 2014 – 2019 ditemukan bahwa keahlian tidak berpengaruh sementara sertifikasi berpengaruh negatif terhadap hasil audit BPK RI.

Penelitian ini berkontribusi dengan beberapa cara. Pertama, bagi perusahaan BUMN untuk mempertimbangkan karakteristik ketua SPI dalam rekrutmen mereka demi menghasilkan kinerja audit internal yang baik. Kedua, bagi Kementerian BUMN untuk mempertimbangkan merekrut direksi BUMN dengan pengalaman kerja sebagai audit internal untuk memperbaiki praktik tata kelola perusahaan BUMN. Ketiga, bagi literatur internal audit dengan menunjukkan bahwa karakteristik fungsi internal audit berpengaruh pada hasil audit BPK RI atas SPI. Bagian selanjutnya penelitian ini membahas tentang kajian literatur. Metode penelitian dibahas pada bagian ketiga sementara pembahasan hasil dianalisa pada bagian keempat. Terakhir, pada bagian kelima disajikan simpulan penelitian.

2. Tinjauan Pustaka

2.1. Teori Keagenan

Melihat pihak-pihak yang terlibat dalam proses tata kelola ini maka pemikiran penelitian didasarkan pada masalah keagenan tipe 1 yaitu diantara pemilik (Pemerintah RI) dengan manajer (direksi BUMN) (Huu Nguyen et al., 2020). Perspektif teori keagenan menjelaskan perbedaan kepentingan diantara Pemerintah RI dan direksi BUMN menyebabkan masalah keagenan berupa asimetri informasi karena direksi lebih tahu kondisi perusahaannya secara riil dibandingkan dengan Pemerintah RI (Jensen & Meckling, 1976). Menanggapi kondisi tersebut, dibutuhkan pihak ketiga independen untuk meminimalisir asimetri informasi dalam tata kelola perusahaan BUMN (Krichene & Baklouti, 2021).

Pada praktiknya, fungsi internal audit atau SPI BUMN ialah mekanisme yang digunakan sebagai pihak independen ini. Meski umumnya bertanggungjawab pada Direktur Utama, namun Ketua SPI dan anggotanya tetap menegakan independensinya dari manajemen perusahaan karena fungsi mereka adalah menjaga kepentingan seluruh stakeholders dengan menjamin praktik bisnis maupun pengelolaan BUMN sudah berjalan sesuai standar (Chen et al., 2020).

2.2. Teori Upper Echelon

Efektivitas kinerja SPI akan dipengaruhi oleh karakteristik pribadi para anggota SPI, khususnya ketua sebagai pihak yang bertanggung jawab penuh atas kerja SPI (Silalahi, 2020). Teori *upper echelon* menyebutkan bahwa karakteristik pribadi yang melekat pada Ketua SPI akan menjadi modal dalam menanggapi temuan pemeriksaan selama dia menjalankan tugasnya (Hambrick, 2007; Hambrick & Mason, 1984). Semakin baik karakteristik pribadinya, maka semakin tinggi kualitas respon yang dihasilkan oleh Ketua SPI tersebut dan berdampak pada peningkatan kinerja SPI.

Tidak berhenti pada fungsi SPI BUMN, untuk menjamin tata kelola perusahaan BUMN berjalan baik maka dibutuhkan pihak ketiga independen yang berasal dari luar manajemen perusahaan. BPK RI menjadi pihak ketiga independen tersebut karena diamanatkan oleh UU Nomor 15 Tahun 2006 untuk memeriksa tata kelola perusahaan BUMN. Berdasarkan fungsi tersebut, maka hasil audit BPK RI seolah menjadi gambaran efektivitas kinerja SPI BUMN dalam menjamin tata kelola perusahaan BUMN. Semakin efektif kinerja SPI dalam mengawasi tata kelola perusahaan BUMN maka hasil audit BPK RI yang diperolehnya akan semakin baik.

2.3. Hipotesis Penelitian

2.3.1. Keahlian Ketua SPI

Dzikrullah et al. (2020) menemukan bahwa keahlian auditor internal berpengaruh negatif terhadap opini *going concern* perusahaan. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa semakin baik keahlian fungsi internal auditnya maka perusahaan memiliki kemungkinan rendah untuk mendapatkan opini *going concern* dari eksternal auditor. Chen et al. (2020) mengungkapkan bahwa internal auditor yang memiliki keahlian memadai akan menghasilkan audit internal yang efektif. Keahlian memadai ini membuat mereka mampu memperoleh dan menganalisa informasi relevan sehingga lebih mungkin untuk mengidentifikasi peluang untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasi perusahaan (Shu Miao & Chih Liang, 2018).

Temuan sebelumnya sejalan dengan perspektif *upper echelon* bahwa keahlian fungsi internal audit atau keahlian SPI menjadi modal bagi Ketua SPI dalam memaksimalkan perannya secara efektif dalam mengevaluasi pengelolaan BUMN sehingga mendapatkan hasil audit yang baik yaitu sedikitnya temuan pemeriksaan BPK RI (Chang et al., 2019; Hambrick & Mason, 1984). Mengacu pada teori keagenan, keahlian ini menunjang peran Ketua SPI yang bertanggungjawab dalam memantau tata kelola perusahaan BUMN dan mengurangi asimetri informasi (Jensen & Meckling, 1976; Oussii & Boulila Taktak, 2018). Karenanya hipotesis pertama penelitian ialah:

H₁: Keahlian Ketua SPI Berpengaruh Negatif Terhadap Hasil Audit BPK RI.

2.3.2. Sertifikasi Ketua SPI

Serupa dengan keahlian, Dzirkullah et al. (2020) menunjukkan bahwa auditor internal yang memiliki sertifikasi khusus internal audit berpengaruh negatif terhadap kemungkinan perusahaan mendapatkan opini *going concern*. Artinya, perusahaan yang memiliki internal audit dengan sertifikasi khusus audit internal akan mendapatkan hasil audit yang baik. Sertifikasi auditor ini penting karena menjadi bukti dan pengakuan atas profesionalitas mereka sebagai seorang auditor internal (Krichene & Baklouti, 2021).

Mengacu pada peran auditor internal dalam perspektif teori keagenan maka sertifikasi ini menjadi standar atas kesamaan perspektif auditor dan bahasa mereka dalam praktik audit internal (Alias et al., 2019; Jensen & Meckling, 1976). Auditor internal yang memiliki sertifikasi ini seolah memiliki jaminan reputasi positif profesional audit dan meningkatkan kompetensi mereka sehingga kualitas kerja mereka lebih unggul (Alzeban, 2019; Hambrick & Mason, 1984). Pada konteks pemeriksaan BPK RI, kualitas kerja unggul SPI ditunjukkan dengan minimnya temuan BPK terkait ketidaksesuaian operasi bisnis BUMN. Berdasarkan pemikiran tersebut, hipotesis kedua yaitu:

H₂: Sertifikasi Ketua SPI Berpengaruh Negatif Terhadap Hasil Audit BPK RI.

3.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif ialah penelitian terstruktur dengan mengkuantifikasikan data sehingga diperoleh simpulan untuk digeneralisasi ke populasi penelitian (Bilgin, 2017). Tujuan penelitian ini ialah memperoleh bukti empiris pengaruh fungsi internal audit terhadap hasil audit BPK RI.

3.2. Sampel Penelitian

Sampel penelitian terdiri atas perusahaan BUMN non keuangan selama periode 2014 – 2019. Adanya aturan ketat pengawasan pemerintah terhadap industri keuangan menjadi alasan mengapa penelitian ini mengeluarkan BUMN non keuangan (Formigoni et al., 2020). Data penelitian terkait karakteristik Ketua SPI diperoleh dari laporan keuangan publikasi perusahaan di *website* resmi masing-masing BUMN. Sementara itu, jumlah temuan pemeriksaan BPK RI diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI yang diakses melalui e-PPID BPK RI. Sampel awal penelitian terdiri atas 208 pengamatan. Setelah mengeluarkan BUMN non keuangan dan perusahaan yang tidak mempublikasi data penelitian dibutuhkan diperoleh sampel akhir sebanyak 70 pengamatan.

3.3. Definisi Variabel dan Pengukuran

3.3.1. Variabel Dependen

Variabel Dependen penelitian ialah Hasil audit BPK RI. Menurut Pasal 1 angka 14 UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK, hasil audit BPK adalah hasil akhir dari proses penilaian

kebenaran, kepatuhan, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan data/informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan Standar Pemeriksaan, yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagai keputusan BPK. Variabel ini diukur dengan jumlah temuan pemeriksaan atas SPI BUMN pada LHP BPK RI. Pengukuran ini dipilih karena adanya Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-14/MBU/2012 dimana BUMN memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti setiap temuan pemeriksaan BPK RI. Semakin banyak temuan pemeriksaan BPK RI mengindikasikan kualitas SPI BUMN yang rendah karena kerja mereka masih belum optimal dalam membantu tata kelola perusahaan.

3.3.2. Variabel Independen

Terdapat dua variabel independent penelitian yaitu keahlian dan sertifikasi Ketua SPI. Mengacu Dzikrullah et al. (2020), keahlian merupakan kemahiran yang diperoleh atas pengetahuan auditor internal terhadap ilmu akuntansi. Keahlian diukur mengacu Dzikrullah et al. (2020) dengan pengembangan dimana ia menggunakan dummy 1 apabila auditor internal memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan 0 selainnya. Meningkatkan kualitas pengukuran sebelumnya penelitian ini mengembangkan ukuran keahlian dengan memperhatikan tingkat pendidikan dari auditor internal atau Ketua SPI. Akhirnya, ukuran keahlian dinilai dengan bobot berikut: 3 = S3 Akuntansi; 2 = S2 Akuntansi; 1 = S1 Akuntansi; 0 = Tidak memiliki pendidikan akuntansi. Keahlian akuntansi dibutuhkan oleh seorang auditor internal karena mereka harus memahami data-data keuangan terkait kewajaran operasi bisnis perusahaannya.

Sertifikasi dalam penelitian ini diukur dengan jumlah sertifikasi audit milik Ketua SPI (Oussii & Boulila Taktak, 2018). Semakin banyak sertifikasi audit membuat mereka lebih berkompeter sehingga dapat menganalisa temuan informasi selama penugasan mereka dengan lebih baik dan akhirnya dapat memberikan rekomendasi temuan terbaik bagi SPI perusahaan (Chen et al., 2020).

3.3.3. Variabel Kontrol

Variabel kontrol penelitian ini ialah komite audit (AC) dan ukuran perusahaan (FS)(Dzikrullah et al., 2020). AC ialah jumlah komite audit dalam perusahaan BUMN tersebut. FS adalah ukuran perusahaan yang diukur dengan logaritma natural total aset.

3.3.4. Teknik analisis

Teknik analisis penelitian ini menggunakan regresi data panel yang diolah dengan software Stata versi 14. Teknik analisa yang digunakan adalah metode regresi linier berganda dengan model:

$$AO_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EXP_{i,t} + \beta_2 CER_{i,t} + \beta_3 FS_{i,t} + \beta_4 AC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Dimana $AO_{i,t}$ ialah hasil audit. β_0 merupakan *intercept* atau konstanta. $\beta_{1,2,3,4}$ = koefisien regresi. $EXP_{i,t}$ = keahlian Ketua SPI. $CER_{i,t}$ = sertifikasi Ketua SPI. $FS_{i,t}$ = ukuran perusahaan. $AC_{i,t}$ = komite audit. $\varepsilon_{i,t}$ = eror term.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Deskriptif Statistik

Pengukuran ini dimaksudkan untuk memberikan gambaran 70 data pengamatan dengan melihat nilai mean, minimum, maksimum dan standar deviasi. Diolah menggunakan aplikasi stata versi 14 dengan hasil perhitungan pada tabel 1. Nilai mean EXP sebesar 0,886 berarti sampel pengamatan rata-rata tidak memiliki pendidikan akuntansi. Nilai max CER 4,00 artinya Ketua SPI memiliki terbanyak 4 sertifikasi. Nilai mean AO sebesar 5,600 berarti rata-rata pengamatan memiliki 5 temuan pemeriksaan atas SPI. FS memiliki mean sebesar 30,106 dan rata pengamatan memiliki jumlah komite audit (AC) sebanyak 3 orang.

Tabel 4.1
Deskriptif Statistik

Variabel	Mean	Std Dev	Min	Max
EXP	0,886	0,790	0,000	2,000
CER	0,571	1,030	0,000	4,000
FS	30,106	2,650	15,640	34,500
AC	3,386	1,040	1,000	6,000
AO	5,600	3,657	2,000	24,000

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021)

4.2. Uji Multikolinearitas dan Pearson Correlation

Mengacu Alzeban (2019) uji multikolinearitas dilakukan untuk menemukan ada tidaknya masalah multikolinearitas dalam penelitian ini. Tabel 2 menggambarkan bahwa semua variabel berada dibawah nilai 10 hal ini menunjukkan tidak ada masalah multikolinearitas penelitian. Tabel 3 menggambarkan hasil uji *pearson correlations*. Tanda positif atau negatif menunjukkan arah hubungan dan signifikansi menjelaskan ada tidaknya pengaruh diantara dua variabel (Dzikrullah et al., 2020). Hasil *pearson correlations* menunjukkan bahwa keahlian (EXP) dan sertifikasi Ketua SPI tidak berpengaruh terhadap hasil audit (AO) BPK RI.

Tabel 4.2
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	VIF
EXP	1,060
CER	1,010
FS	1,090
AC	1,040
Mean	1,050

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021)

Tabel 4.3
Hasil Pearson Correlations

	AO	EXP	CER	FS	AC
AO	1,000				
EXP	0,029	1,000			
CER	0,081	0,025	1,000		
FS	-0,227*	0,229*	-0,010	1,000	
AC	0,072	-0,028	0,089	0,164	1,000

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021). Tanda * berarti signifikan pada tingkat 10%

4.3. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Tabel 4 memperlihatkan hasil pengujian hipotesis dengan metode regresi linier berganda. Hasilnya menunjukkan bahwa EXP tidak signifikan artinya keahlian Ketua SPI tidak berpengaruh terhadap hasil audit. Temuan ini membuktikan penolakan atas hipotesis pertama. Variabel CER menunjukkan signifikan pada tingkat 5% dengan nilai koefisien negatif artinya sertifikasi Ketua SPI berpengaruh negatif terhadap hasil audit BPK RI. Temuan ini berhasil memberi dukungan dan menerima hipotesis dua. FS signifikan pada tingkat 10% dengan nilai koefisien negatif artinya ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap hasil audit. Sementara itu AC tidak signifikan disemua tingkat berarti tidak ada pengaruh komite audit terhadap hasil audit BPK RI. Nilai R^2 0,001 artinya kemampuan variabel independent penelitian ini mampu menjelaskan variabel dependen sebesar 0,1% dimana 99,9% dipengaruhi variabel lain diluar model penelitian.

Tabel 4.4
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Variabel	Std Err	Coef (t)
Constant	7,326	22,829 (3,120) ***
EXP	2,033	-2,184 (-1,070)
CER	1,946	-4,754 (-2,440) **
FS	0,220	-0,422 (-1,920) *
AC	0,719	-0,127 (-0,180)
R^2	0,001	
N	70	

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021).
Tanda *, ** dan *** berarti signifikan pada tingkat 10%, 5% dan 1%.

4.3.1 Pengaruh Keahlian Ketua SPI terhadap Hasil Audit

Keahlian SPI terbukti tidak berpengaruh terhadap hasil audit. Temuan ini menunjukkan bahwa Ketua SPI dengan latar belakang pendidikan akuntansi tidak menjadi jaminan bahwa perusahaan BUMN akan mendapatkan hasil audit BPK RI atas SPI yang baik (sedikitnya temuan pemeriksaan). Hal ini dapat dijelaskan oleh Lai et al. (2017) bahwa selama ini kebanyakan fokus fungsi internal audit adalah pada transaksi keuangan agar perusahaan mendapatkan pendapat wajar tanpa pengecualian dari auditor eksternal. Berdasarkan temuan

tersebut tidak mengherankan bahwa Ketua SPI dengan keahlian akuntansi juga fokus pada praktik yang sama yaitu transaksi keuangan.

Mengacu pada teori *upper echelon* latar belakang pendidikan akuntansi tersebut membuat Ketua SPI memiliki keahlian keuangan unggul sehingga menjadi modal kuat mereka dalam memperhatikan transaksi keuangan dan pelaporan keuangan perusahaan (Hambrick, 2007; Hambrick & Mason, 1984). Kaawaase et al. (2021) mengungkapkan bahwa manajemen mengembangkan fungsi internal audit dalam manajemen untuk membantu mereka meyakinkan stakeholders bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Oleh karena itu, selama ini praktik internal audit fokus pada penjaminan transaksi keuangan perusahaan dengan maksud meminimalisir terjadinya konflik kepentingan antara manajemen dan pemilik (Jensen & Meckling, 1976). Akhirnya dengan alasan tersebut menjadikan keahlian Ketua SPI tidak berpengaruh pada hasil audit BPK RI atas efektivitas pengendalian internal BUMN menjadi rasional.

Keahlian Ketua SPI bukan penjamin SPI BUMN baik dimata BPK RI. Perusahaan BUMN dengan Ketua SPI berpendidikan akuntansi memiliki jumlah temuan pemeriksaan ketidaksesuaian pengendalian internal sama dengan perusahaan yang memiliki Ketua SPI tanpa latar belakang pendidikan akuntansi (lihat tabel 5).

Tabel 4.5
Pengaruh Keahlian Ketua SPI terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK RI

Perusahaan	Tahun	Ketua SPI Berpendidikan Akuntansi	Total
LKBN Antara	2019	Yes	5
PT Pelni	2019	No	5
PT Pelindo III	2018	Yes	5
Perum Bulog	2017	Yes	5
PT INKA	2017	No	5
PT KAI	2016	No	5
PT Pupuk Kaltim	2015	Yes	5
Perum Peruri	2015	No	5

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021).

4.3.2 Pengaruh Sertifikasi Ketua SPI terhadap Hasil Audit

Temuan penelitian menunjukkan bahwa sertifikasi Ketua SPI berpengaruh negatif terhadap hasil audit BPK RI dan mendukung Dzikrullah et al. (2020). Artinya, perusahaan BUMN yang memiliki Ketua SPI dengan sertifikasi khusus audit internal akan mendapatkan hasil audit BPK RI baik. Hasil penelitian ini membuktikan sertifikasi auditor merupakan karakteristik penting serta menjadi bukti pengakuan atas profesionalitas mereka sebagai seorang auditor internal dengan sedikitnya temuan atas ketidaksesuaian SPI (Krichene & Baklouti, 2021).

Dari perspektif teori keagenan, sertifikasi internal audit menjadi standar atas kesamaan persepektif Ketua SPI dalam merespon suatu temuan selama proses pemeriksaan SPI BUMN. Kehadiran Ketua SPI tersertifikasi memberikan keyakinan shareholders bahwa praktik bisnis

perusahaan BUMN berjalan dengan baik sesuai standar dan sistem pengendalian internal serta proses manajemen risiko berfungsi memadai sehingga temuan audit BPK RI atas SPI merekapun rendah (Erasmus &Coetzee, 2018). Karenanya, Ketua SPI dengan sertifikasi internal audit menjadi mekanisme pemantauan dari tata kelola perusahaan yang baik untuk mengurangi asimetri informasi diantara manajemen dan shareholders (Jensen &Meckling, 1976; Oussii &Boulila Taktak, 2018). Selain itu, temuan ini juga mendukung teori *upper echelon* bahwa Ketua SPI yang memiliki sertifikasi internal audit dapat menjadi jaminan reputasi positif profesional audit dan meningkatkan kompetensi mereka sehingga kualitas kerja mereka lebih unggul (Alzeban, 2019; Hambrick, 2007).

Pengendalian internal BUMN yang baik atau berjalan optimal akan menghasilkan sedikit temuan atas ketidakefektifan SPI BUMN dalam audit BPK RI (lihat tabel 6). Sejalan dengan efek baik kehadiran Ketua SPI bersertifikat internal audit maka sudah sepantasnya manajemen BUMN memperhatikan karakteristik sertifikasi dalam mengembangkan fungsi internal audit agar berjalan optimal dan membangun citra baik BUMN di mata BPK RI. Semakin banyak sertifikasi Ketua SPI BUMN akan membuat mereka memiliki pemahaman yang komprehensif dan mahir dalam menilai maupun memberikan rekomendasi untuk perbaikan pengendalian internal perusahaan.

Tabel 4.6
Pengaruh Sertifikasi Ketua SPI terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK RI

Perusahaan	Tahun	Jumlah Sertifikasi Ketua SPI	Total
PT KAI (Persero)	2017	1	3
	2018	0	4
PT Petrokimia Gresik (Persero)	2019	0	8
	2016	4	4
PT Timah Tbk	2017	3	10
	2014	1	24
	2018	2	3

Sumber data: Data sekunder yang diolah (2021).

5. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan memperoleh bukti empiris pengaruh negatif karakteristik fungsi internal audit yaitu keahlian dan sertifikasi Ketua SPI BUMN terhadap hasil audit BPK RI atas SPI. Temuan penelitian menunjukkan bahwa keahlian tidak berpengaruh dan sertifikasi memiliki pengaruh negatif terhadap hasil audit BPK RI.

Temuan ini menunjukkan bahwa Ketua SPI dengan keahlian akuntansi tidak menjadi jaminan bahwa perusahaan BUMN akan mendapatkan hasil audit BPK RI atas SPI yang baik. Perusahaan BUMN dengan Ketua SPI berpendidikan akuntansi memiliki jumlah temuan pemeriksaan ketidaksesuaian pengendalian internal sama dengan perusahaan yang memiliki Ketua SPI tanpa latar belakang pendidikan akuntansi.

Perusahaan BUMN yang memiliki Ketua SPI dengan sertifikasi khusus audit internal akan mendapatkan hasil audit BPK RI baik. Sertifikasi internal audit menjadi standar kesamaan

persepektif Ketua SPI dalam merespon suatu temuan selama proses pemeriksaan SPI BUMN. Kehadiran Ketua SPI tersertifikasi memberikan keyakinan shareholders bahwa praktik bisnis perusahaan BUMN berjalan dengan baik sesuai standar dan sistem pengendalian internal serta proses manajemen risiko berfungsi memadai sehingga temuan audit BPK RI atas SPI merangkap rendah.

Temuan penelitian ini berimplikasi pada beberapa pihak. Perusahaan BUMN, untuk mempertimbangkan pengangkatan Ketua SPI dengan sertifikasi internal audit demi mendapatkan fungsi internal audit yang optimal. Kementerian BUMN, guna mempertimbangkan perekrutan direksi BUMN dengan pengalaman kerja sebagai audit internal untuk memperbaiki praktik tata kelola perusahaan BUMN. Literatur internal audit, dengan menunjukkan bahwa sertifikasi yang dimiliki internal auditor berpengaruh pada hasil audit atas SPI perusahaan.

Keterbatasan penelitian ini ialah banyaknya perusahaan BUMN yang tidak mengungkapkan secara rinci profil Ketua SPI mereka sehingga menjadikan sedikitnya data pengamatan. Saran bagi perusahaan BUMN untuk mengungkapkan profil Ketua SPI bahkan tim audit internal mereka agar penelitian dimasa depan memiliki cukup data pengamatan dan dapat memberikan hasil yang optimal.

Daftar Pustaka

- Alias, N. F., et al. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 179-194. doi:10.1108/JFC-07-2017-0066
- Alzeban, A. (2019). An examination of the impact of compliance with internal audit standards on financial reporting quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Anderson, U. L., et al. (2017). *Internal auditing: Assurance & advisory services*: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Avisena, I. R. (2019). ICW Paparkan Temuan BPK Soal Penyimpangan BUMN. Retrieved from <https://mediaindonesia.com/politik-dan-hukum/251842/icw-paparkan-temuan-bpk-soal-penyimpangan-bumn>
- Bilgin, Y. (2017). Qualitative method versus quantitative method in marketing research: An application example at Oba restaurant. *Qualitative versus Quantitative Research*, 1-28.
- BPK RI. (2020). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2020*. Jakarta: BPK RI.
- Brooks, M. R., et al. (2020). Does the Presence of a General Counsel in Top Management Affect Audit Effort and Audit Outcomes? *Accounting Horizons*, 34(3), 39-59.
- Chang, Y.-T., et al. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
- Chen, Y., et al. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*.
- Dzikrullah, A. D., et al. (2020). Internal audit functions and audit outcomes: Evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1750331.
- Erasmus, L. Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. doi:10.1108/MAJ-05-2017-1558
- Formigoni, H., et al. (2020). Board of directors characteristics and disclosure practices of corporate social responsibility: a comparative study between Brazilian and Spanish companies. *Social Responsibility Journal*.

- Hambrick, D. C. (2007). Upper echelons theory: An update. In: Academy of Management Briarcliff Manor, NY 10510.
- Hambrick, D. C. Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of management review*, 9(2), 193-206.
- Huu Nguyen, A., et al. (2020). Corporate governance and agency cost: Empirical evidence from Vietnam. *Journal of Risk and Financial Management*, 13(5), 103.
- Jensen, M. C. Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Kaawaase, T. K., et al. (2021). Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Krichene, A. Baklouti, E. (2021). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(1), 28-54. doi:10.1108/JFRA-01-2020-0010
- Lai, S. C., et al. (2017). The influence of internal control weaknesses on firm performance. *Journal of Accounting and Finance*, 17(6), 82-95.
- Oussii, A. A. Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469. doi:10.1108/MAJ-06-2017-1579
- Probohudono, A. N. (2015). Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara. *Integritas: Jurnal Antikorupsi*, 1(1), 81-110.
- Puspaningsih, A. Analia, A. P. (2020). The Effect of Debt Default, Opinion Shopping, Audit Tenure and Company's Financial Conditions on Going-concern Audit Opinions. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 9, 115-127.
- Shu Miao, L. Chih Liang, L. (2018). Management characteristics and corporate investment efficiency. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25(3-4), 295-312.
- Silalahi, J. (2020). Reformasi Total BUMN Indonesia Melalui Pemberdayaan Internal Audit dan Satuan Pengawas Internal. Retrieved from <https://akurat.co/reformasi-total-bumn-indonesia-melalui-pemberdayaan-internal-audit-dan-satuan-pengawas-internal>