

**PERSEPSI AUDITOR DAN AUDITEE
ATAS PENGGUNAAN FAKTOR-FAKTOR
KUALITATIF MATERIALITAS PADA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
Untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh:

**DWINANDA HARSA
NIM 12030112150040**

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
2014**

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Dwinanda Harsa
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150040
Fakultas/Jurusan : Fakultas Ekonomika Dan Bisnis /Akuntansi

Judul Skripsi : **PERSEPSI AUDITOR DAN AUDITEE ATAS
PENGUNAAN FAKTOR - FAKTOR
KUALITATIF MATERIALITAS PADA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA**

Dosen Pembimbing : Dr. Darsono, S.E., MBA., Ak.

Semarang, 1 Juli 2014

Dosen Pembimbing,



(Dr. Darsono, S.E., MBA., Ak.)

NIP.196208131990011001

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Dwinanda Harsa
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150040
Fakultas/Jurusan : Fakultas Ekonomika Dan Bisnis /Akuntansi

Judul Skripsi : **PERSEPSI AUDITOR DAN AUDITEE ATAS
PENGUNAAN FAKTOR - FAKTOR
KUALITATIF MATERIALITAS PADA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA**

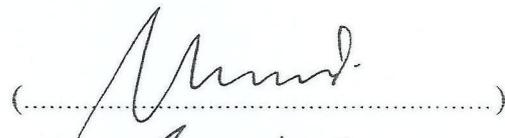
Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 15 Juli 2014

Tim Penguji

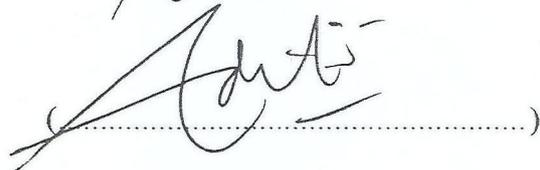
1. Dr. Darsono, S.E., MBA., Akt.

()

2. Dul Muid, S.E., M.Si., Akt.

()

3. Adityawarman, S.E., M.Acc., Ak.

()

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Dwinanda Harsa, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : “Persepsi Auditor dan Auditee atas Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia”, adalah tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin, tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 1 Juli 2014

Yang membuat pernyataan,



Dwinanda Harsa

NIM. 12030112150040

ABSTRACT

The aims of this research is to examine the perceptions of auditors and auditees on the use of qualitative materiality factors in the context of the formulation audit opinion by BPK RI and to examine the perceptions of auditors and auditees for the consequences that may arise if the qualitative materiality factors implemented by BPK RI.

The population of this study is BPK RI's auditors in 34 provinces and BPK RI's auditees in this case the provincial, district and city's government which are represented by the management at BPKD and Inspektorat. Research sampel obtained in this study is 167 BPK RI's auditors and 32 BPK RI's auditees as respondent. Respondents were given a questionnaire and asked to respond within five Likert scale. Data were analyzed using non-parametric statistical test Mann-Whitney U-test.

The results indicate that there are differences in the perception on the use of qualitative materiality factors which the auditors tend to agree while the auditees tend neutral. The results showed that the auditors and auditees have the same perception of the use of qualitative materiality will improve the quality of BPK RI's audit and will generate a positive response from the public related to BPK RI's Audit, and different perceptions of the use of qualitative materiality will improve the quality of financial reporting.

Keywords: perception, audit, auditing, materiality, qualitative materiality.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji persepsi auditor dan auditee atas penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas dalam konteks perumusan opini hasil pemeriksaan atas laporan keuangan oleh BPK RI serta persepsi auditor dan auditee atas konsekuensi yang mungkin timbul jika faktor kualitatif tersebut dilaksanakan oleh BPK RI.

Populasi dari penelitian ini adalah auditor BPK RI di 34 provinsi dan auditee BPK RI yaitu pemerintah daerah baik provinsi, kabupaten maupun kota yang direpresentasikan oleh BPKD atau Inspektorat. Sampel penelitian yang diperoleh dalam penelitian ini ialah auditor BPK RI sebanyak 167 responden dan auditee BPK RI sebanyak 32 responden. Responden diberikan kuisisioner dan diminta merespon dalam lima skala Likert. Data dianalisis dengan menggunakan uji statistik non parametrik *Mann-Whitney U-test*.

Hasil penelitian atas persepsi auditor dan auditee menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi terhadap penggunaan faktor kualitatif materialitas dimana tingkat keyakinan auditor cenderung setuju sedangkan auditee cenderung netral. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor dan auditee memiliki persepsi yang sama terhadap penggunaan materialitas kualitatif akan meningkatkan kualitas audit BPK RI serta akan menghasilkan suatu tanggapan yang positif dari masyarakat terkait hasil audit BPK RI, dan persepsi yang berbeda terhadap penggunaan materialitas kualitatif akan meningkatkan kualitas laporan keuangan.

Kata kunci : persepsi, audit, auditing, materialitas, materialitas kualitatif.

KATA PENGANTAR

Segala puji kepada Allah SWT, Rabb semesta alam, karena atas limpahan rahmat dan karunia-Nya serta shalawat dan salam kepada junjungan Nabi Besar Muhammad SAW beserta keluarga dan pada sahabatnya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Persepsi Auditor dan Auditee atas Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia”. Penyusunan skripsi ini dimaksudkan sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1) pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.

Dalam proses penyusunan hingga selesainya skripsi ini, penulis mendapat dukungan dan bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, pada kesempatan kali ini penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada pihak-pihak yang telah mendukung dan membantu proses penulisan skripsi ini antara lain kepada:

1. Kedua orang tua, Bapak “Hariadi Saleh” dan Ibu “Fauziah”, kakak “Roland Eka Harsa dan Adik “Rayla Tria Harsa serta seluruh keluarga besar penulis yang telah memberikan segala bentuk dukungan dan doa yang tidak pernah terputus.
2. Dr. Darsono, S.E., MBA., Ak selaku dosen pembimbing yang dengan sabar telah membantu penulis menyelesaikan skripsi ini.
3. Dr. Dwi Ratmono, SE., M.Si.,Akt. selaku dosen wali dan seluruh dosen FEB Universitas Diponegoro yang tidak bisa penulis sebutkan semua namanya

satu per satu.

4. Teman-teman di BPK RI yang tidak dapat disebutkan satu persatu, terima kasih telah membantu kelancaran penyelesaian skripsi ini dengan keikhlasannya membantu penyebaran kuisisioner baik ke sesama auditor maupun ke pemerintah daerah.
5. Seluruh teman-teman kelas kerjasama BPK RI dan Perbendaharaan yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu. Terimakasih atas dukungan dan motivasi yang telah kalian berikan secara langsung maupun tidak.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan karena keterbatasan pengetahuan serta pengalaman. Namun, penulis berharap agar skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Semoga skripsi ini dapat berguna sebagai tambahan informasi dan pengetahuan. Amiin.

Semarang, 1 Juli 2014

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN SKRIPSI	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iv
ABSTRACT	v
ABSTRAK	vi
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	6
1.3 Tujuan dan Kegunaan	8
1.3.1 Tujuan	8
1.3.2 Kegunaan	8
1.4 Sistematika Penulisan	9
BAB II TELAAH PUSTAKA	11
2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu	11
2.1.1 Teori <i>Expectancy</i> (Harapan)	11
2.1.2 Persepsi	13
2.1.3 Materialitas	15
2.1.4 Pertimbangan Kualitatif Materialitas Berdasarkan Aturan BPK RI	17
2.1.5 Pertimbangan Kualitatif Materialitas Berdasarkan Standar Internasional	20
2.1.6 Konsekuensi dari Penggunaan Materialitas Kualitatif	23
2.1.7 Tinjauan Penelitian Terdahulu	24
2.2 Kerangka Pemikiran	25
2.3 Hipotesis Penelitian	27
2.3.1 Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas	27
2.3.2 Konsekuensi Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas	28
BAB III METODE PENELITIAN	31
3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	31
3.2 Populasi dan Sampel	33
3.3 Jenis dan Sumber Data	35
3.4 Metode Pengumpulan Data	35
3.5 Metode Analisis	36
3.5.1 Statistik Deskriptif	36
3.5.2 Uji Reliabilitas	36
3.5.3 Uji Validitas	37
3.5.4 Uji Normalitas	37
3.5.5 Uji Hipotesis	38

BAB IV HASIL DAN ANALISIS	39
4.1 Deskripsi Objek Penelitian	39
4.2 Deskripsi Umum Responden	42
4.3 Analisis Data dan Pengujian Hipotesis	46
4.3.1 Analisis Deskriptif.....	46
4.3.2 Uji Kualitas Data.....	48
4.3.2.1 Uji Validitas.....	48
4.3.2.2 Uji Reliabilitas	50
4.3.2.3 Uji Normalitas	51
4.3.3 Uji Hipotesis	52
4.4 Interpretasi Hasil Pengujian Hipotesis	57
BAB V PENUTUP	64
5.1 Simpulan	64
5.2 Keterbatasan-keterbatasan	65
5.3 Saran	65
DAFTAR PUSTAKA	67
LAMPIRAN	69

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 4.1 Ringkasan Penyebaran dan Penerimaan Kuisisioner Penelitian	41
Tabel 4.2 Profil Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	42
Tabel 4.3 Profil Responden Berdasarkan Usia	43
Tabel 4.4 Profil Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan.....	44
Tabel 4.5 Profil Responden (Auditor) Berdasarkan Jabatan di Lapangan	45
Tabel 4.6 Profil Responden (Auditee) Berdasarkan Satuan Kerja	45
Tabel 4.7 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	46
Tabel 4.8 Ringkasan Hasil Uji Validitas Konstruk.....	47
Tabel 4.9 Ringkasan Hasil Uji Reliabilitas	49
Tabel 4.10 Hasil Uji Statistik non Parametrik (<i>1-Sample K-S</i>).....	51
Tabel 4.11 Perbandingan Mean Per Pernyataan Hipotesis 1	53
Tabel 4.12 Hasil Uji Hipotesis 1 (<i>Mann Whitney U Test</i>)	53
Tabel 4.13 Perbandingan Mean Per Pernyataan Hipotesis 2	55
Tabel 4.14 Hasil Uji Hipotesis 2 (<i>Mann Whitney U Test</i>)	55

DAFTAR GAMBAR

		Halaman
Gambar 2.1	Hubungan Antar Variabel Persepsi	13
Gambar 2.2	karakteristik yang Mempengaruhi Persepsi	14
Gambar 2.3	Kerangka Pemikiran Teoritis	27

DAFTAR LAMPIRAN

	Halaman
Lampiran A Profil Data Responden.....	69
Lampiran B Hasil Uji Validitas	73
Lampiran C Hasil Uji Reliabilitas	77
Lampiran D Hasil Uji Normalitas.....	79
Lampiran E Hasil Uji Hipotesis	81

BAB I

PENDAHULUAN

Dalam bab pendahuluan ini dibahas beberapa alasan yang menjadi latar belakang dilakukannya penelitian mengenai persepsi auditor dan auditee atas penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Selain itu, bab ini juga menguraikan tentang rumusan masalah yang menjadi fokus utama penelitian, manfaat, dan tujuan penelitian serta sistematika penulisan. Berikut ini penjelasan secara rinci mengenai masing-masing bagian.

1.1 Latar Belakang Masalah

Materialitas adalah besarnya salah saji informasi keuangan yang dengan memperhitungkan situasinya, menyebabkan pertimbangan seseorang yang mengandalkan informasi tersebut mungkin akan berubah atau terpengaruh oleh penghapusan atau salah saji tersebut (Arens dan Loebbecke, 2012). Konsep materialitas digunakan dalam setiap proses audit atas laporan keuangan yaitu pada semua tahap audit, dimulai dari perencanaan, pekerjaan lapangan, hingga proses penyusunan laporan akhir. Meskipun konsep tersebut benar-benar jelas dan telah didefinisikan dengan baik dalam teori-teori yang ada, penerapan dan penggunaan konsep tersebut dalam praktek merupakan salah satu kontroversi yang sering menimbulkan perdebatan.

Pendekatan tradisional dalam menilai materialitas pada penyelesaian audit lebih didominasi dengan metode kuantitatif. Penilaian materialitas ditetapkan pada suatu variabel kuantitatif tertentu yang digunakan sebagai standar, sebagai

ambang batas yang berfungsi untuk membedakan pentingnya atau signifikan tidaknya salah saji yang terdeteksi. Oleh karena itu, auditor menetapkan perbedaan antara material dan immaterial salah saji bergantung pada jumlah salah saji yang terdeteksi. Dengan pendekatan ini, salah saji yang berada di atas batas yang ditetapkan akan dianggap material dan berada di bawah batas yang ditetapkan dianggap tidak material.

Selain dengan pendekatan kuantitatif diketahui terdapat juga penilaian materialitas dengan pendekatan kualitatif yaitu pendekatan materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yaitu dengan lebih menitikberatkan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu. Namun, belum terdapat kriteria yang baku dalam menggunakan pendekatan ini sehingga pertimbangan profesional yang digunakan cenderung menjadi pertimbangan pribadi auditor sendiri.

Pada tanggal 15 Desember 2009 *The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) mewajibkan digunakannya *International Standard On Auditing* (ISA) 450 untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 15 Desember 2009. ISA 450 merupakan standar yang mengatur tentang evaluasi atas salah saji yang teridentifikasi dalam pelaksanaan audit. Pada standar tersebut secara eksplisit diberiksan contoh kondisi-kondisi yang terkait dengan beberapa salah saji yang menyebabkan auditor mengkategorikannya sebagai salah saji material, secara tersendiri atau bersama-sama salah saji yang lain yang diakumulasi selama audit, bahkan jika

salah saji tersebut lebih rendah dari materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan. Dengan adanya contoh tersebut maka pertimbangan profesional yang digunakan oleh auditor dalam mengevaluasi salah saji dapat diseragamkan dan tidak hanya menjadi pertimbangan pribadi auditor sendiri.

Salah satu auditor pemerintah terbesar di Indonesia adalah Badan Pemeriksa Keuangan yang bertugas melakukan pemeriksaan atas keuangan negara dan keuangan daerah. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan pasal 6 ayat (1) diketahui bahwa Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) bertugas memeriksa 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. Sebagai lembaga yang bertugas melaksanakan fungsi audit, BPK RI telah memiliki standar audit tersendiri melalui Peraturan BPK RI nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Pernyataan standar pemeriksaan kedua standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan pada SPKN mengungkapkan pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan (BPK RI, 2007).

Pernyataan standar pemeriksaan ketiga standar pelaporan pemeriksaan

keuangan pada SPKN mengungkapkan Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa untuk mempertimbangkan dampak kecurangan dan/atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap laporan hasil pemeriksaan serta meyakinkan bahwa hal tersebut telah diinformasikan kepada lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen/pemerintah seperti DPR/DPRD, dewan komisaris, komite audit, dewan pengawas (BPK RI, 2007).

Keputusan BPK RI nomor 04/K/I-XIII.2//2012 tanggal 24 September 2012 tentang pelaporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah menyebutkan ketidakpatuhan dan/atau penyimpangan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berdampak material terhadap kewajaran laporan keuangan dapat mempengaruhi opini pemeriksa (BPK RI, 2012).

Keputusan BPK RI nomor 05/K/I-XIII.2/10/2013 tentang petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan mengungkapkan Selain penetapan batas materialitas secara kuantitatif, pemeriksa juga perlu mempertimbangkan faktor-faktor kualitatif baik dalam menetapkan materialitas pada tingkat laporan keuangan maupun pada pada tingkat akun (BPK RI, 2013).

Peraturan-peraturan di atas menunjukkan bahwa Auditor BPK RI dalam mengevaluasi salah saji yang mempengaruhi opini harus mempertimbangkan baik faktor kuantitatif maupun faktor kualitatif materialitas. Namun, dalam pelaksanaan penyusunan pelaporan oleh Auditor BPK RI beberapa tahun terakhir ini, konsep materialitas yang digunakan dalam mengevaluasi salah saji lebih cenderung hanya mempertimbangkan segi kuantitatif yaitu dari persentase nilai belanja pemerintah daerah (Panduan Pemeriksaan Keuangan Daerah, BPK RI,

2012). Sedangkan pertimbangan kualitatif yang dilakukan hanya terbatas pada penting tidaknya salah saji atau potensi salah saji dikaitkan dengan asersi dan luas atau tidaknya akibat dari salah saji atau risiko kemungkinan salah saji baik jumlah akun yang terpengaruh maupun jumlah laporan yang terpengaruh tanpa menggunakan pertimbangan profesional lainnya.

Fenomena di atas menunjukkan bahwa terdapat ketidakselarasan antara aturan yang dimiliki oleh BPK RI dan pelaksanaannya oleh auditor dalam hal penggunaan materialitas dalam tahap akhir dari audit, yaitu ketika auditor menggunakannya untuk mengevaluasi signifikansi salah saji terkoreksi. Kemudian membuat keputusan tentang isi dan pendapat yang akan diberikan dalam laporan audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Chong (1992) menjelaskan bahwa kesalahan penyajian dianggap material jika pengungkapan atau tidak diungkapkannya di dalam laporan keuangan akan mempengaruhi keputusan preparer, auditor dan pengguna laporan tersebut. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Garcia, *et al.* (2010) menunjukkan bahwa sebagian besar auditor dan penyusun laporan keuangan menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif materialitas pada ISA 450.

Diungkapkan oleh Ramire dan Angel (2011) bahwa penggunaan efektif dari ISA-450 diproyeksikan positif pada kualitas informasi akuntansi dan akan memberikan kontribusi untuk mengurangi adanya kesalahan dan penyimpangan

dalam laporan keuangan. Kemudian penelitian yang dilaksanakan oleh Zhou (2012) mengungkapkan bahwa berdasarkan studi kasus pada kantor audit pemerintah daerah, penelitian ini menemukan bahwa dalam menilai informasi material, audit yang dilakukan pemerintah berbeda secara signifikan dari audit perusahaan pada tiga aspek yaitu ambang batas materialitas yang ketat, fokus pada pertimbangan kualitatif materialitas serta pendapatan dan pengeluaran sebagai fokus subjek materialitas.

Berdasarkan beberapa penelitian terdahulu yang telah dilaksanakan dan fenomena yang telah diuraikan diatas, maka penelitian ini akan menguji persepsi atas penggunaan faktor kualitatif materialitas dalam proses penyusunan laporan hasil pemeriksaan BPK RI. Untuk itu objek yang dipilih dalam penelitian ini ialah persepsi atas penggunaan faktor kualitatif materialitas dalam proses penyusunan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah diberikan opini oleh BPK RI secara berkala.

1.2 Rumusan Masalah

Auditor BPK RI sebagai orang yang melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK RI merupakan seorang individu yang memiliki perilaku tersendiri yang dipengaruhi oleh persepsinya terhadap suatu hal. Dalam hal telah adanya aturan dan standar internasional mengenai faktor kualitatif materialitas, merupakan keputusan auditor untuk menggunakannya atau tidak. Keputusan tersebut dapat dipengaruhi oleh oleh keyakinan auditor akan hasil tertentu dan pilihannya atas hasil tersebut (harapan auditor). Selain itu juga keputusan tersebut dapat dipengaruhi oleh cara

pandang, pengetahuan, dan pengalaman auditor terkait pada situasi dan kondisi tertentu. Sama halnya dengan auditee, sebagai seorang individu juga akan memiliki persepsi tersendiri atas penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI.

Penelitian yang dilakukan oleh Garcia, *et al* (2010) menguji perspektif auditor dan penyusun laporan keuangan atas faktor kualitatif materialitas sesuai ISA 450 serta konsekuensi yang dapat timbul dari penggunaan tersebut. Penelitian ini menunjukkan bahwa sebagian besar auditor dan penyusun laporan keuangan menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif materialitas pada ISA 450.

Berdasarkan penelitian ini dan *research gap* berupa ketidakselarasan antara aturan yang dimiliki oleh BPK RI dan pelaksanaannya dalam hal pertimbangan materialitas dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan BPK RI. Serta adanya standar internasional yang memberikan contoh faktor-faktor kualitatif yang dapat menjadi acuan dalam mempertimbangkan materialitas dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan mengakibatkan timbulnya pertanyaan mengenai persepsi auditor BPK RI terhadap penggunaan faktor kualitatif materialitas tersebut. Selain itu hal tersebut juga menimbulkan pertanyaan bagaimanakah tanggapan dari pihak yang diperiksa (auditee) apabila BPK RI menerapkan aturan dan standar tersebut dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaanya.

Atas dasar ini maka dapat dirinci dua masalah, yaitu:

1. Apakah terdapat kesepakatan antara auditor dan auditee atas penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI ?
2. Apakah auditor dan auditee memiliki harapan yang sama atas konsekuensi yang akan timbul jika BPK RI menggunakan faktor kualitatif materialitas ?

1.3 Tujuan dan Kegunaan

Pada bagian ini akan dijelaskan mengenai tujuan dan kegunaan dari penelitian ini. Tujuan penelitian merupakan jawaban atas rumusan masalah yang ada, sedangkan kegunaan penelitian terbagi menjadi kegunaan bagi pengembangan pengetahuan, bagi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, bagi Pemerintah Daerah dan bagi pengembangan ilmu. Berikut adalah uraian dari masing-masing bagian.

1.3.1 Tujuan

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan sebelumnya, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui apakah persepsi auditor dan auditee atas faktor-faktor kualitatif materialitas dalam konteks perumusan opini BPK RI terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berbeda.
2. Untuk mengetahui apakah persepsi auditor dan auditee mengenai konsekuensi yang dapat timbul apabila faktor-faktor kualitatif material dalam audit laporan keuangan digunakan berbeda.

1.3.2 Kegunaan

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi antara lain:

1. Bagi Pengembangan Pengetahuan

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan konsep materialitas dari sudut pandang kualitatif sebagai pertimbangan dalam menentukan signifikansi suatu salah saji dalam proses penyusunan opini hasil pemeriksaan atas laporan keuangan.

2. Bagi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan kegiatan pemeriksaan di BPK RI khususnya mengenai masalah materialitas dalam proses perumusan opini pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI sehingga dapat meningkatkan kualitas laporan hasil pemeriksaan BPK RI.

3. Bagi Pemerintah Daerah

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan kegiatan penyusunan laporan keuangan di Pemerintah Daerah sehingga dapat meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

1.4 Sistematika Penulisan

Skripsi ini disusun atas 5 (lima) bab agar mempunyai suatu susunan yang sistematis, dapat memudahkan untuk mengetahui dan memahami hubungan antara bab yang satu dengan bab yang lain sebagai suatu rangkaian yang konsisten. Adapun sistematika yang dimaksud adalah sebagai berikut :

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang pendahuluan yang menguraikan latar belakang ditulisnya karya ilmiah ini, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

BAB II : TELAAH PUSTAKA

Bab ini menguraikan landasan teori yang mendasari tiap-tiap variabel, ringkasan hasil-hasil penelitian sebelumnya yang sejenis, kerangka pemikiran, dan hipotesis.

BAB III : METODOLOGI PENELITIAN

Bab ini menguraikan tentang deskripsi dan definisi operasional variabel-variabel penelitian, penentuan populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, dan metode analisis data.

BAB IV : PEMBAHASAN

Bab ini menguraikan tentang deskripsi objek penelitian, analisis data, interpretasi hasil dan argumentasi terhadap hasil penelitian.

BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi kesimpulan-kesimpulan yang diperoleh dari hasil pengolahan data penelitian. Selain itu, dalam bab ini juga berisi saransaran bagi penelitian lainnya.

BAB II

TELAAH PUSTAKA

Dalam bab ini akan dibahas mengenai : (i) teori *expectancy*, (ii) definisi materialitas, (iii) uraian mengenai penelitian-penelitian sejenis yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, (iv) pengembangan hipotesis berdasarkan teori dan penelitian-penelitian terdahulu yang dirangkai dengan kerangka pemikiran.

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

Di bagian ini dijelaskan landasan teori yang merupakan landasan dari perumusan hipotesis. Selain itu juga dijelaskan penelitian terdahulu yang merupakan diskusi mengenai penggunaan materialitas dalam penyusunan laporan keuangan serta dampak yang timbul dari penggunaan materialitas tersebut.

2.1.1 Teori *Expectancy* (Harapan)

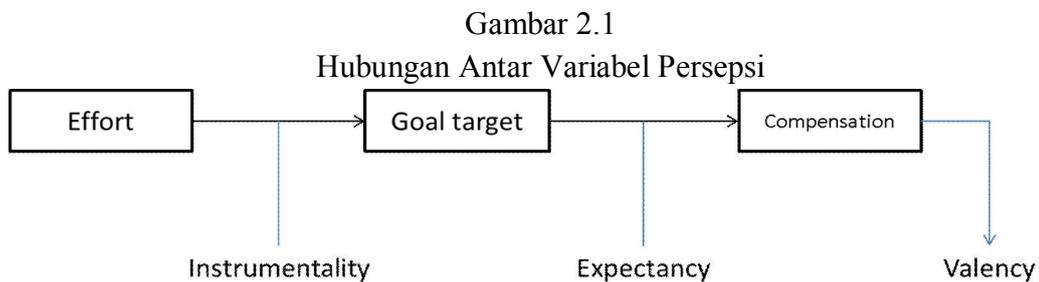
Salah satu teori motivasi yang digunakan dalam menganalisa pengaruh motivasi terhadap perilaku individu dalam suatu organisasi adalah teori *expectancy* (harapan) yang dikembangkan oleh Vroom. Teori ekspektansi yang dikembangkan oleh Vroom (dikutip dari Lawler, 1971) didasarkan pada asumsi bahwa manusia adalah makhluk yang rasional dan akan memaksimalkan penghargaan yang diterimanya. Teori ini berusaha untuk menentukan bagaimana individu-individu memilih diantara perilaku-perilaku alternatif. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa motivasi individu sangat dipengaruhi oleh persepsi individu bahwa suatu perilaku tertentu akan mengarah kepada hasil tertentu dan pilihannya atas hasil tersebut, terdapat tiga elemen penting dari teori ini, yaitu:

1. *Expectancy*, yaitu keyakinan individu bahwa usaha suatu individu akan mengarah pada hasil yang diharapkan dan berdasarkan pada pengalaman sebelumnya.
2. *Instrumentality*, yaitu keyakinan individu jika seseorang mencapai hasil yang diharapkan, maka orang tersebut akan memperoleh imbal balik (penghargaan).
3. *Valency*, yaitu keyakinan individu bahwa hasil yang diperoleh memiliki beberapa nilai, baik itu positif maupun negatif.

Dalam melakukan tugas-tugasnya individu memiliki beberapa harapan akan hasil yang diperoleh dan oleh karena itu terdapat juga beberapa *instrumentality* dan *valency* yang melekat pada tingkat kinerja yang diberikan oleh individu. Dengan demikian dengan jika suatu individu melaksanakan kinerja yang baik dalam suatu pekerjaan maka akan menghasilkan lebih banyak penghargaan, lebih banyak uang, dan promosi. Pilihan untuk melakukan kinerja yang baik merupakan hasil dari harapan bahwa seseorang dapat mencapai suatu tingkatan dan keyakinan keyakinan tersebut akan menghasilkan berbagai penghargaan, dan nilai.

Konsep *expectancy*, *instrumentality* dan *valency* merupakan keyakinan tentang kemampuan untuk melakukan suatu perilaku. *Instrumentality* dan *expectancy* merupakan keyakinan individu atas konsekuensi dari perilaku yang dilakukan dalam rangka memperoleh hasil yang diinginkan atau tidak diinginkan. Jika *instrumentality* dan *valency* tetap konstan, maka teori *expectancy* dengan

jelas dapat memprediksi bahwa harapan akan positif terkait dengan kinerja. Hubungan antara ketiga variabel tersebut digambarkan pada gambar dibawah ini:



Sumber : *Vroom's Basic Expectancy Theory Paradigm* (dikutip dari Liccione, 2007)

Sedangkan, menurut Kopf (1992), tiga persepsi tersebut (*expectancy*, *instrumentality* dan *valency*) mempengaruhi "kekuatan individu untuk bertindak" serta tingkat kinerja untuk menggerakkan individu. Teori *expectancy* membedakan antara motivasi yang ditempatkan pada seorang individu untuk bertindak dan pilihan individu untuk bereaksi. Menurut Kopf teori *expectancy* dapat menjelaskan pilihan individu terhadap suatu tujuan dibanding tujuan lainnya dan juga menjelaskan mengapa dapat terjadi perbedaan tingkat usaha antara dua individu yang memiliki tujuan, kemampuan, dan lingkungan yang sama.

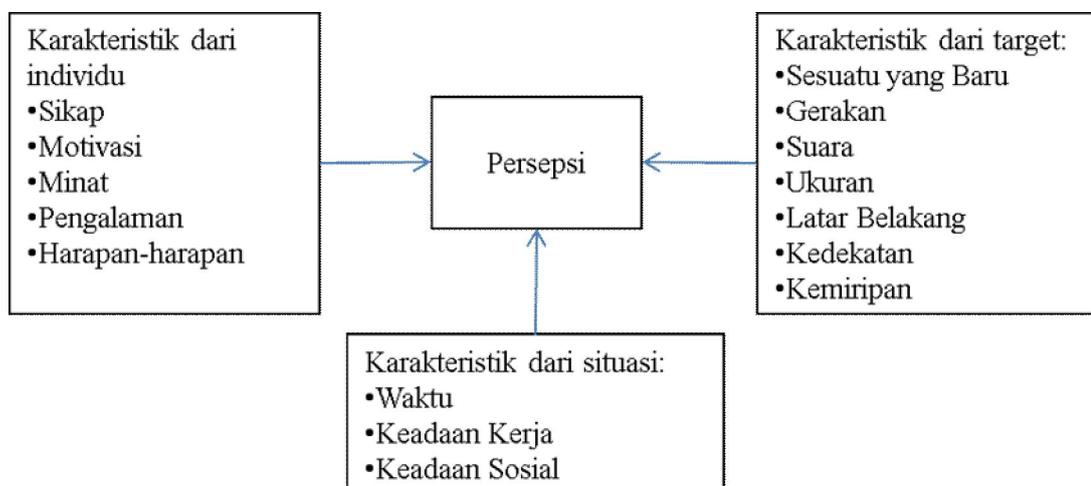
2.1.2 Persepsi

Poin penting dalam suatu teori motivasi ialah persepsi dari suatu individu dalam organisasi, dimana motivasi merupakan salah satu karakteristik yang dapat mempengaruhi persepsi dari individu. Persepsi menurut Robbins (2008) adalah suatu proses dimana individu-individu mengorganisasikan dan menginterpretasikan kesan yang ditangkap indra mereka untuk memberikan makna bagi lingkungan mereka. Namun, apa yang diterima seseorang pada dasarnya dapat berbeda dari realitas sebenarnya.

Persepsi berperan penting dalam mempengaruhi perilaku seorang individu, perilaku individu dipengaruhi oleh objektifitas persepsi individu terhadap suatu realitas, sehingga suatu realitas yang sama dapat menghasilkan interpretasi yang berbeda pada setiap individu atau kelompok. Perbedaan interpretasi tersebut timbul karena adanya berbagai karakteristik pribadi dari individu tersebut. Menurut Robbins (2008), karakteristik pribadi tersebut antara lain meliputi sikap, kepribadian, motivasi, minat, pengalaman-pengalaman masa lalu dan harapan-harapan seseorang. Karakteristik target yang diobservasi bisa memengaruhi apa yang diartikan. Konteks dimana seseorang melihat berbagai objek atau peristiwa juga penting. Waktu sebuah objek atau peristiwa dilihat dapat memengaruhi perhatian, seperti halnya lokasi, cahaya, panas, atau sejumlah faktor situasional lainnya. Pengaruh karakteristik tersebut dapat digambarkan seperti gambar dibawah ini:

Gambar 2.2

Karakteristik yang Mempengaruhi Persepsi



Sumber: Robbins (2013)

Berdasarkan pada karakteristik-karakteristik yang mempengaruhi persepsi

yang dikemukakan Robbins diatas, maka objek dari persepsi yang akan diuji dalam penelitian ini adalah auditor dan auditee. Dimana auditor dan auditee dapat memiliki persepsi yang sama ataupun berbeda terhadap suatu objek atau suatu realitas yaitu dalam penelitian ini realitas tersebut adalah penggunaan materialitas kualitatif dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan oleh BPK RI.

2.1.3 Materialitas

2.1.3.1 Pengertian Materialitas

Pengertian materialitas menurut Arens dan Loebbecke (2012) adalah jumlah atau besarnya kekeliruan atau salah saji dalam informasi akuntansi yang dalam kaitannya dengan kondisi yang bersangkutan, mungkin membuat pertimbangan pengambilan keputusan pihak yang berkepentingan berubah atau terpengaruh oleh salah saji tersebut.

Sedangkan pengertian materialitas menurut Messier, *et al* (2005) adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau memengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan pada informasi tersebut.

Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa materialitas adalah suatu kondisi jika tidak tersajikannya atau salah saji suatu informasi akan mempengaruhi keputusan atau penilaian pengguna yang dibuat atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada hakikat atau besarnya pos atau kesalahan yang dipertimbangkan dari keadaan khusus di mana kekurangan atau salah saji terjadi.

Selanjutnya berdasarkan petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan pengertian materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.

2.1.3.2 Pengelompokan Materialitas

Penetapan materialitas dilakukan pada tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Pada tahap perencanaan pemeriksaan, konsep materialitas berperan sebagai pedoman dalam merencanakan program pemeriksaan. Pada tahap pelaksanaan pemeriksaan, konsep materialitas berperan sebagai pedoman dalam mengevaluasi bukti-bukti pemeriksaan. Sedangkan pada tahap pelaporan, materialitas berperan sebagai pedoman dalam menentukan opini atas laporan keuangan yang akan diberikan oleh auditor.

Selanjutnya berdasarkan petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan yang diterbitkan oleh BPK RI, konsep materialitas dapat dikelompokkan menjadi :

1. Materialitas kuantitatif adalah materialitas yang menggunakan ukuran kuantitatif tertentu seperti nilai uang, jumlah waktu, frekuensi maupun jumlah unit. Angka tersebut menjadi pedoman untuk menetapkan apakah suatu salah saji yang ditemukan dalam pemeriksaan merupakan salah saji yang material. Jumlah salah saji di bawah angka tersebut tanpa dilakukannya pengamatan lebih lanjut dapat dinyatakan tidak material.
2. Materialitas Kualitatif; materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang

lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu. Adapun materialitas kualitatif digunakan pada saat tahap pelaporan yaitu dalam mengevaluasi salah saji atau temuan pemeriksaan yang secara kuantitatif tidak material namun secara kualitatif atau menurut pertimbangan profesional auditor hal tersebut akan mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan.

2.1.4 Pertimbangan Kualitatif Materialitas Berdasarkan Aturan BPK RI

Pertimbangan auditor tentang materialitas merupakan pertimbangan yang bersifat profesional dan dipengaruhi oleh persepsi yang wajar tentang keandalan dan kepercayaan atas laporan keuangan yang diperiksa. Materialitas mengandung unsur subjektivitas tergantung pada sudut pandang, waktu, dan kondisi pihak yang berkepentingan. Namun, penilaian subjektivitas yang sama dari banyak pihak dapat mengarah pada suatu objektivitas.

Dalam menentukan materialitas kualitatif, tidak terdapat kriteria yang baku, namun terdapat faktor yang harus dipertimbangkan pemeriksa dalam menentukan materialitas, yaitu :

1. tingkat kepentingan para pihak terkait terhadap objek yang diperiksa, misalnya pada objek laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan memiliki kepentingan yang tinggi terhadap masalah legalitas dan ketaatan pada ketentuan yang berlaku.
2. batasan materialitas untuk penugasan pemeriksaan, misalnya batasan materialitas pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat cenderung

konservatif karena sektor publik lebih mementingkan pengujian terhadap legalitas, ketaatan terhadap ketentuan yang berlaku.

Selanjutnya petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan juga menyatakan bahwa faktor kualitatif yang dapat dijadikan pertimbangan dalam menentukan tingkat materialitas pada tingkat laporan keuangan di antaranya adalah pengendalian intern dan ketidakwajaran laporan keuangan. Adanya salah saji baik disengaja atau tidak merupakan dampak dari kelemahan pengendalian intern. Pemeriksa juga perlu menerapkan sikap skeptis yang profesional dalam menentukan apakah suatu salah saji yang tidak material sebenarnya merupakan praktik-praktik kecurangan dalam pelaporan keuangan. Pemeriksa harus menetapkan sikap skeptis yang profesional dalam menentukan apakah manajemen dengan sengaja menyajikan secara salah beberapa akun tertentu (yang mungkin dilakukan pada angka di bawah batas materialitas) untuk memanipulasi angka laba. Pemeriksa juga harus menaruh curiga apabila praktik akuntansi yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa tampaknya bertentangan dengan standar akuntansi yang berlaku umum.

Sedangkan faktor kualitatif yang harus dipertimbangkan oleh pemeriksa dalam menentukan tingkat materialitas pada tingkat akun adalah signifikansi kesalahan tersebut terhadap sebuah entitas yang diperiksa, hubungannya terhadap laporan keuangan (misalnya, kesalahan tersebut dapat mempengaruhi penyajian banyak hal dalam laporan keuangan), serta dampak dari kesalahan tersebut terhadap laporan keuangan.

Berbeda dengan petunjuk teknis tersebut, Panduan Pemeriksaan Laporan

Pemeriksaan Keuangan Daerah Tahun 2012 yang diterbitkan oleh Auditorat Keuangan Negara (AKN) V dan VI BPK RI menjelaskan pertimbangan materialitas dengan lebih terinci. Panduan tersebut menjelaskan bahwa dalam mempertimbangkan suatu materialitas, pemeriksa harus mempertimbangkan faktor-faktor kuantitatif dan faktor kualitatif. Jenis salah saji tertentu mungkin lebih penting bagi para pemakai dibandingkan salah saji lainnya, sekalipun nilainya sama. Sebagai contoh:

1. Jumlah yang melibatkan kecurangan biasanya dianggap lebih penting ketimbang kesalahan yang tidak disengaja dengan nilai yang sama, karena kecurangan itu mencerminkan tingkat kejujuran serta reliabilitas manajemen atau personil lain yang terlibat. Sebagai contoh, sebagian besar pemakai menganggap salah saji persediaan yang disengaja lebih penting ketimbang kesalahan klerikal dalam persediaan dengan nilai yang sama.
2. Salah saji yang sebenarnya kecil bisa menjadi material jika ada konsekuensi yang mungkin timbul dari kewajiban kontraktual. Katakanlah bahwa modal kerja bersih yang tercantum dalam laporan keuangan sedikit lebih tinggi dari nilai minimum yang disyaratkan dalam perjanjian pinjaman. Jika modal kerja bersih yang sebenarnya lebih kecil dari nilai minimum yang disyaratkan itu, yang menimbulkan *default* atas pinjaman itu, klasifikasi kewajiban lancar dan tidak lancar akan terpengaruh secara material.
3. Salah saji yang sebenarnya tidak material dapat saja menjadi material jika mempengaruhi SILPA.

Dalam memilih opini yang tepat, pemeriksa perlu mempertimbangkan

faktor-faktor kualitatif sebagai berikut:

1. Penting tidaknya salah saji atau potensi salah saji dikaitkan dengan asersi. Jika hanya menyangkut asersi *valuation* dan *presentation*, opini yang diberikan bisa WDP. Namun, jika menyangkut asersi *existency* atau *occurrence, right and obligation* dan *completeness*, opini yang diberikan dapat Tidak Wajar atau Tidak Memberikan Pendapat; dan
2. Luas atau tidaknya akibat dari salah saji atau risiko kemungkinan salah saji baik jumlah akun yang terpengaruh maupun jumlah laporan yang terpengaruh.

2.1.5 Pertimbangan Materialitas Kualitatif Berdasarkan Standar Internasional

Standar internasional yang terkait dengan materialitas ialah ISA 320 dan ISA 450. ISA 320 mengatur materialitas dalam proses perencanaan dan pelaksanaan audit di lapangan. Sedangkan ISA 450 mengatur proses evaluasi salah saji yang teridentifikasi dalam proses audit.

Pada ISA 320 dijelaskan bahwa penentuan materialitas oleh auditor merupakan pertimbangan profesional auditor dan hal ini dipengaruhi oleh persepsi auditor terhadap informasi keuangan yang dibutuhkan oleh pengguna dari laporan keuangan. Konsep materialitas diterapkan oleh auditor baik dalam proses perencanaan dan pelaksanaan audit, dan dalam evaluasi dampak dari salah saji yang teridentifikasi dalam audit dan salah saji yang tidak terkoreksi terhadap laporan keuangan serta dalam proses perumusan opini dalam laporan auditor.

Kemudian pada ISA 450 dijelaskan bahwa dalam proses evaluasi atas

salah saji yang teridentifikasi dalam audit, auditor harus menentukan apakah salah saji yang tidak terkoreksi, material secara individual atau dalam agregat. Dalam membuat keputusan ini, auditor harus mempertimbangkan:

1. ukuran dan sifat dari salah saji, baik dalam kaitannya dengan kelas tertentu transaksi, saldo akun atau pengungkapan dan laporan keuangan secara keseluruhan, dan keadaan tertentu terjadinya; dan
2. Pengaruh salah saji dikoreksi terkait dengan periode sebelumnya pada kelas yang relevan transaksi, saldo akun atau pengungkapan, dan laporan keuangan secara keseluruhan.,

Selain kedua hal tersebut auditor juga harus mempertimbangkan faktor kualitatif materialitas, yaitu keadaan-keadaan yang terkait dengan beberapa salah saji yang dapat menyebabkan auditor menilai salah saji tersebut material, baik secara tersendiri atau bersama sama dengan salah saji lainnya yang diakumulasikan selama audit, walaupun salah saji tersebut lebih rendah dari materialitas laporan keuangan secara keseluruhan.

ISA 450 telah memberikan beberapa contoh keadaan yang dapat mempengaruhi salah saji sehingga salah saji tersebut dinyatakan material walaupun tidak material secara ukuran. Keadaan tersebut ialah sejauh mana suatu salah saji:

1. Mempengaruhi kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku
2. Mempengaruhi kepatuhan terhadap perjanjian utang atau persyaratan kontrak lainnya
3. Berkaitan dengan kesalahan pemilihan atau penerapan suatu kebijakan

akuntansi yang tidak memiliki dampak/pengaruh material terhadap laporan keuangan periode berjalan, namun cenderung akan berdampak material terhadap laporan keuangan periode mendatang

4. Menutupi perubahan dalam laba atau tren lain, terutama dalam konteks keadaan/kondisi ekonomi dan industri secara umum.
5. Mempengaruhi rasio-rasio yang digunakan untuk menilai posisi keuangan entitas, hasil usaha atau arus kas
6. Mempengaruhi informasi dari segmen yang disajikan dalam laporan keuangan (misalnya, signifikansi hal tersebut bagi satu segmen atau bagian lain dari usaha entitas yang telah diketahui memiliki peranan penting dalam operasi entitas atau profitabilitas)
7. Memiliki efek peningkatan kompensasi terhadap manajemen, misalnya dengan memastikan bahwa persyaratan-persyaratan untuk pemberian bonus atau insentif lainnya telah terpenuhi.
8. Signifikan dengan memperhatikan pemahaman auditor atas pengetahuan yang telah diketahui sebelumnya kepada pengguna, misalnya, dalam kaitannya dengan prediksi laba
9. Berhubungan dengan transaksi yang melibatkan pihak tertentu (kolusi).
10. Merupakan kelalaian atas informasi yang tidak secara khusus disyaratkan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku tetapi, dalam penilaian auditor informasi tersebut penting bagi pemahaman pengguna terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan atau arus kas entitas; atau
11. Mempengaruhi informasi lain yang akan dikomunikasikan dalam dokumen-

dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit (misalnya, informasi yang dimasukkan dalam "Diskusi dan Analisa Manajemen" atau "Reviu Operasi dan Keuangan") yang secara wajar dapat diharapkan untuk mempengaruhi keputusan ekonomi para pengguna laporan keuangan. ISA 720 berkaitan dengan pertimbangan auditor atas informasi lain yang tidak wajib dilaporkan oleh auditor dalam dokumen-dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit.

2.1.6 Konsekuensi dari Penggunaan Materialitas Kualitatif

Konsekuensi adalah perubahan yang terjadi pada individu atau suatu sistem sosial sebagai hasil pengadopsian atau penolakan terhadap suatu inovasi. Pada penelitian ini yang dimaksud dengan konsekuensi dari penggunaan materialitas kualitatif ialah perubahan yang mungkin mungkin terjadi pada apabila materialitas kualitatif diterapkan dalam perumusan laporan hasil pemeriksaan. Yaitu dalam menentukan apakah temuan pemeriksaan atau kesalahan penyajian yang tidak terkoreksi tersebut material sehingga mempengaruhi opini auditor walaupun secara kuantitatif nilai atau akumulasi nilai temuan pemeriksaan atau kesalahan penyajian tersebut tidak material.

Banyak penelitian mengenai materialitas telah dilakukan yang menunjukkan konsekuensi materialitas dalam berbagai bidang proses pelaporan keuangan. Berdasarkan temuan dari studi yang telah dibahas oleh peneliti-peneliti sebelumnya, konsekuensi potensial untuk aspek yang berbeda dari penggunaan secara efektif materialitas kualitatif tersebut dapat diklasifikasikan ke dalam tiga kategori, yaitu:

1. Pengembangan dan hasil audit sebagai suatu jasa (peningkatan kualitas audit),
2. Peningkatan kualitas laporan keuangan yang dipublikasikan oleh auditee;
3. Tanggapan pengguna dan masyarakat pada umumnya terhadap hasil audit.

2.1.7 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian telah dilakukan terkait faktor-faktor yang digunakan dalam menilai materialitas. Penelitian yang dilakukan oleh Chong (1992) menjelaskan bahwa kesalahan penyajian dianggap material jika pengungkapan atau tidak diungkapkannya di dalam laporan keuangan akan mempengaruhi keputusan preparer, auditor dan pengguna laporan tersebut. Keputusan tentang apakah untuk mengungkapkan item dalam pernyataan tergantung pada sifat dan ukuran dari kesalahan penyajian itu sendiri dan efeknya pada kebenaran dan keadilan dalam penyajian laporan itu. Dengan demikian, baik profesi audit dan penyusun laporan keuangan harus mempertimbangkan sejauh mana suatu kesalahan penyajian dianggap material.

Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Garcia, *et al* (2010) menunjukkan bahwa sebagian besar auditor dan penyusun laporan keuangan menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif materialitas pada ISA 450.

Penelitian Houghton dan Jubb (2011) menunjukkan bahwa secara umum, stakeholder menganggap bahwa konsep materialitas audit yang ada tidak dipahami dengan baik dan mereka menunjukkan kesulitan dalam memberikan materialitas edukatif tentang hal itu, terutama dikaitkannya dengan materialitas

kualitatif, untuk investor ritel pada khususnya.

Diungkapkan oleh Ramire dan Angel (2011) bahwa penggunaan efektif dari ISA-450 diproyeksikan positif pada kualitas informasi akuntansi dan akan memberikan kontribusi untuk mengurangi adanya kesalahan dan penyimpangan dalam laporan keuangan. Dengan demikian, akan meningkatkan kehandalan, relevansi dan kecukupan laporan keuangan, sehingga memberikan refleksi yang lebih baik.

Kemudian penelitian yang dilaksanakan oleh Zhou (2012) mengungkapkan bahwa berdasarkan studi kasus pada kantor audit pemerintah daerah, penelitian ini menemukan bahwa dalam menilai informasi material, audit yang dilakukan pemerintah berbeda secara signifikan dari audit perusahaan pada tiga aspek yaitu ambang batas materialitas yang ketat, fokus pada pertimbangan kualitatif materialitas serta pendapatan dan pengeluaran sebagai fokus subjek materialitas subyek.

2.2 Kerangka Pemikiran

Sejumlah aturan dan standar telah memberikan contoh mengenai faktor-faktor kualitatif materialitas apa saja yang dapat dipertimbangkan dalam menilai salah saji saji yang secara kuantitatif lebih rendah dari materialitas laporan keuangan secara keseluruhan, namun dapat mempengaruhi pendapat dalam laporan hasil pemeriksaannya. Selanjutnya, penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas tersebut dikembalikan lagi kepada auditor yang melakukan pemeriksaan karena hal tersebut merupakan hasil dari *judgement* auditor tersebut. Dimana *judgement* tersebut dipengaruhi oleh cara pandang, pengetahuan, dan

pengalaman auditor terkait pada situasi dan kondisi tertentu.

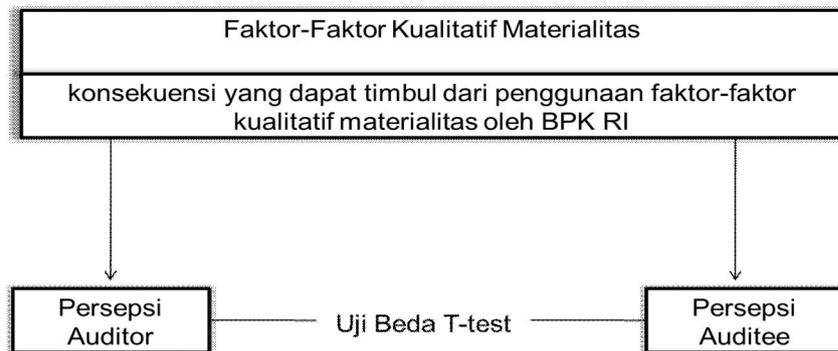
Berdasarkan teori yang telah dijelaskan sebelumnya seorang individu memiliki pilihan terhadap suatu tujuan dibanding tujuan lainnya dan juga dapat terjadi perbedaan perilaku (tingkat usaha) antara dua individu yang memiliki tujuan, kemampuan, dan lingkungan yang sama. Sebagai dua individu yang berbeda baik auditor maupun auditee tentu memiliki pilihan terhadap perilaku atau tingkat usaha yang akan dilakukan dalam pelaksanaan tugasnya. Pilihan tentunya tersebut dipengaruhi oleh tiga elemen dasar yang telah dijelaskan sebelumnya yaitu *expectancy*, *instrumentality* dan *valency*.

Dalam kaitannya dengan topik penelitian ini yaitu penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas. Seorang auditor memiliki pilihan untuk menggunakan faktor-faktor tersebut atau tidak dalam proses penyusunan laporan hasil pemeriksaannya. Demikian halnya dengan sikap perilaku auditee terhadap faktor-faktor tersebut, perilaku auditee akan menerima atau pun menolak evaluasi atas laporan keuangannya jika didasarkan pada faktor-faktor tersebut. Sikap perilaku atau pun pilihan auditor dan auditee atas faktor-faktor tersebut dapat berbeda ataupun sama tergantung dari hasil yang diharapkannya.

Bertolak dari pemikiran tersebut, maka model penelitian mengenai penggunaan faktor-faktor kualitatif dapat digambarkan dalam suatu skema seperti berikut ini.

Gambar 2.3

Kerangka Pemikiran Teoritis



2.3 Hipotesis Penelitian

Hipotesis dapat didefinisikan sebagai hubungan yang diperkirakan secara logis di antara dua atau lebih variabel yang diungkapkan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji (sekarang, 2011). Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, hipotesis ini dirumuskan berdasarkan hubungan antara persepsi auditor dan persepsi auditee terkait dengan penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI dan konsekuensi yang mungkin timbul dari hal tersebut.

3.3.1. Faktor-faktor kualitatif materialitas

faktor-faktor kualitatif materialitas merupakan faktor materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu (BPK RI, 2008). Beberapa penelitian telah dilakukan untuk meneliti penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas ini. Penelitian-penelitian tersebut mengungkapkan bahwa sebagian besar auditor menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif

materialitas (Garcia, 2011). Selain itu, Zhou (2012) mengungkapkan bahwa pada kantor audit pemerintah daerah dalam menilai informasi material, audit yang dilakukan pemerintah selain menggunakan ambang batas materialitas yang ketat juga difokuskan pada pertimbangan kualitatif materialitas serta pendapatan dan pengeluaran sebagai fokus subjek materialitas subyek.

Sebagai dampak dari penggunaan pertimbangan materialitas kualitatif oleh auditor, maka auditee selaku penyusun laporan keuangan juga harus memahami mengenai hal ini. Penelitian oleh Chong (1992) menunjukkan baik profesi audit dan penyusun laporan keuangan harus mempertimbangkan sejauh mana suatu kesalahan penyajian dianggap material. Berdasarkan teori dan penelitian yang sudah ada tersebut, penelitian ini mengasumsikan baik auditor maupun auditee memiliki persepsi masing-masing terkait apakah faktor-faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI dalam penyusunan laporan hasil pemeriksanaannya. Dengan demikian, dari uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₁: Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

3.3.2. Konsekuensi Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas

Konsekuensi adalah perubahan yang terjadi pada individu atau suatu sistem sosial sebagai hasil pengadopsian atau penolakan terhadap suatu inovasi. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan BPK RI, penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas tentu akan membawa konsekuensi tersendiri.

William (2002) menyatakan. materialitas kuantitatif risiko tidak

mempengaruhi penilaian etika manajemen terhadap kecurangan, penelitian terhadap akuntan register mengindikasikan bahwa materialitas dan risiko secara signifikan mempengaruhi kemungkinan terjadinya kecurangan namun persepsi moral dari tindakan akuntan register tidak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa manajer eksekutif keuangan akan terus dipengaruhi oleh materialitas kuantitatif walaupun salah saji jelas material jika berdasarkan faktor-faktor kualitatif.

Dalam penelitian yang lain Mbekomize dan Hove (2012) mengungkapkan bahwa auditor di perusahaan-perusahaan besar tidak memperdulikan kemungkinan kehilangan klien jika mereka mengeluarkan pendapat yang tidak menyenangkan kepada manajemen. Implikasi dari temuan ini adalah bahwa standar, undang-undang dan peraturan yang saat ini ditetapkan untuk memastikan integritas kerja auditor memadai ketika mereka memiliki mekanisme yang lebih efektif.

Selanjutnya, Garcia, *et al.* (2010) mengungkapkan dalam penelitiannya bahwa konsekuensi potensial untuk aspek yang berbeda dari penggunaan secara efektif materialitas kualitatif tersebut dapat diklasifikasikan ke dalam tiga kategori, yaitu:

1. Pengembangan dan hasil audit sebagai suatu jasa (peningkatan kualitas audit),
2. Peningkatan kualitas laporan keuangan yang dipublikasikan oleh auditee;
3. Tanggapan pengguna dan masyarakat pada umumnya terhadap hasil audit.

Berdasarkan penelitian dan teori pada telaah pustaka maka dapat diasumsikan bahwa auditor maupun auditee memiliki persepsi masing-masing terkait konsekuensi yang mungkin timbul jika faktor-faktor kualitatif materialitas

digunakan oleh BPK RI dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaannya, dengan demikian maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai :

H₂: Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai konsekuensi yang dapat timbul dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

Hipotesis diatas dapat dikembangkan menjadi tiga hipotesis yaitu:

H_{2a} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai adanya peningkatan kualitas audit sebagai konsekuensi dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

H_{2b} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai adanya peningkatan kualitas laporan keuangan sebagai konsekuensi dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

H_{2c} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai tanggapan pengguna dan masyarakat terhadap hasil audit jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI.

BAB III

METODE PENELITIAN

Pada bab ini akan dijelaskan mengenai metode yang digunakan dalam penelitian ini. Metode penelitian tersebut terbagi ke dalam lima bagian yaitu variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, metode analisis, dan tahapan pelaksanaan kegiatan penelitian. Berikut adalah uraian dari masing-masing bagian.

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Sekaran (2011) menjelaskan bahwa variabel adalah apa pun yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai. Nilai bisa berbeda pada berbagai waktu untuk objek atau orang yang sama, atau pada waktu yang sama untuk objek atau orang yang berbeda. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini ialah variabel bebas yaitu variabel yang memengaruhi variabel terikat, entah secara positif atau negatif (Sekaran, 2011). Dalam penelitian ini variabel bebas yang digunakan ialah :

3.1.1 Sifat Kualifikasi Dalam Laporan Audit (Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas)

Faktor-faktor kualitatif materialitas merupakan faktor materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu (BPK RI, 2008). Berdasarkan telaah pustaka di atas maka faktor-faktor kualitatif materialitas yang

dapat dipertimbangkan dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan BPK RI ialah jika temuan pemeriksaan atau kesalahan penyajian yang ditemukan oleh auditor BPK RI terkait dengan hal-hal sebagai berikut:

1. Kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku.
2. Kepatuhan terhadap perjanjian utang atau persyaratan kontrak lainnya.
3. Luas atau tidaknya akibat dari kesalahan penyajian.
4. Kesalahan pemilihan atau penerapan suatu kebijakan akuntansi yang akan berdampak signifikan terhadap laporan keuangan di masa yang akan datang.
5. Pengaruhnya terhadap nilai SILPA.
6. Peningkatan kompensasi terhadap pejabat pemerintah daerah.
7. Adanya transaksi istimewa dengan pihak tertentu.
8. Kelalaian atas pengungkapan informasi yang tidak secara khusus disyaratkan dalam peraturan yang berlaku, tetapi dalam penilaian auditor informasi tersebut penting.
9. Pengaruhnya terhadap informasi lain yang akan dikomunikasikan dalam dokumen-dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit.

Agar dapat dioperasionalkan dalam penelitian, penulis menggunakan ukuran skala likert (1-5). Skala 1 menunjukkan bahwa auditor atau auditee tidak mempertimbangkan faktor kualitatif materialitas. Sedangkan skala 5 menunjukkan bahwa auditor dan auditee mempertimbangkan faktor kualitatif materialitas.

3.1.2 Konsekuensi Dari Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas

Konsekuensi adalah perubahan yang terjadi pada individu atau suatu sistem sosial sebagai hasil pengadopsian atau penolakan terhadap suatu inovasi.

Pada penelitian ini yang dimaksud dengan konsekuensi dari penggunaan materialitas kualitatif ialah perubahan yang mungkin mungkin terjadi apabila materialitas kualitatif diterapkan dalam perumusan laporan hasil pemeriksaan. Yaitu dalam menentukan apakah temuan pemeriksaan atau kesalahan penyajian yang tidak terkoreksi tersebut material sehingga mempengaruhi opini auditor walaupun secara kuantitatif nilai atau akumulasi nilai temuan pemeriksaan atau kesalahan penyajian tersebut tidak material. Berdasarkan telaah pustaka di atas maka konsekuensi yang dapat timbul dari penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI ialah sebagai berikut:

1. Meningkatkan kualitas audit (Pengembangan dan hasil audit sebagai suatu jasa),
2. Meningkatkan kualitas laporan keuangan yang dipublikasikan oleh auditee;
3. Mempengaruhi anggapan pengguna laporan hasil pemeriksaan dan masyarakat pada umumnya terhadap hasil audit.

Agar dapat dioperasionalkan dalam penelitian, penulis menggunakan ukuran *skala likert* (1-5). Skala 1 menunjukkan bahwa auditor atau auditee memiliki harapan bahwa konsekuensi tersebut tidak akan timbul jika faktor kualitatif materialitas tersebut digunakan oleh Auditor BPK RI. Sedangkan skala 5 menunjukkan bahwa auditor dan auditee memiliki harapan bahwa konsekuensi tersebut diatas akan timbul jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh auditor BPK RI.

3.2 Populasi dan Sampel

Pada bagian ini akan dijelaskan mengenai populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian ini. Populasi dipilih berdasarkan pertimbangan

efektivitas dan efisiensi, sedangkan sampel ditentukan dengan metode pengambilan sampel acak sederhana. Berikut ini adalah penjelasan lebih detail mengenai populasi dan sampel dalam penelitian ini.

3.2.1 Populasi

Populasi mengacu pada keseluruhan kelompok orang, kejadian, atau hal minat yang ingin diinvestigasi dalam penelitian (Sekaran, 2011). Sesuai dengan hipotesis dan tujuan dari penelitian yaitu untuk menganalisis persepsi auditor dan auditee, maka populasi untuk penelitian ini terbagi menjadi dua, yaitu:

1. Auditor BPK RI yang berkedudukan di Perwakilan BPK RI di seluruh Indonesia. Berdasarkan data kepegawaian di biro Sumber Daya Manusia (SDM) diketahui jumlah auditor di Perwakilan BPK RI ialah sebanyak 1.770 auditor.
2. Auditee dari Perwakilan BPK RI yaitu Pemerintah daerah di Indonesia yang terdiri dari 34 Provinsi, 415 Kabupaten dan 97 Kota. Dikarenakan penelitian ini bertujuan untuk menilai materialitas kualitatif, maka untuk persepsi dari auditee responden penelitian diwakili oleh Bagian/Biro/Bidang Keuangan yang melakukan penyusunan dari laporan keuangan atau inspektorat yang melakukan reviu atas laporan keuangan.

3.2.2 Sampel

Sampel adalah sebagian dari populasi yang terdiri dari sejumlah anggota yang dipilih dari populasi penelitian. (Sekaran, 2003). Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode acak sederhana. Metode acak sederhana merupakan metode pengambilan sampel dimana setiap elemen populasi diketahui

memiliki dan sama untuk terpilih sebagai subjek (Sekaran, 2011). Metode pengambilan sampel ini dipilih dengan alasan bahwa pola distribusi dari karakteristik populasi penelitian ini sama.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara langsung dari responden. Data primer merupakan informasi yang diperoleh dari tangan pertama oleh peneliti yang berkaitan dengan variabel minat untuk tujuan spesifik studi (sekaran, 2011).

3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini ialah menggunakan kuesioner. Kuesioner adalah daftar pertanyaan tertulis yang telah dirumuskan sebelumnya yang akan dijawab oleh responden, biasanya dalam alternatif yang didefinisikan dengan jelas (Sekaran, 2011). Kuesioner yang telah dibuat oleh peneliti disebarkan kepada responden secara langsung melalui pos dan melalui surat elektronik. Sebagai pengendalian dalam penyebaran kuisisioner maka terhadap kuisisioner dibagi menjadi tiga kategori, yaitu:

1. Q1 : Kuesioner telah dikirim ke responden;
2. Q2 : kuesioner telah diterima oleh responden;
3. Q3 : kuesioner telah diisi dan diterima kembali oleh peneliti.

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengadopsi model Likert. Model Likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dengan Likert, maka variabel yang akan diukur dijabarkan menjadi indikator variabel, kemudian

indikator tersebut dijadikan sebagai titik tolak untuk menyusun item-item instrumen yang dapat berupa pertanyaan atau pernyataan.

Selanjutnya untuk memenuhi syarat yang baik dari suatu instrumen penelitian, maka peneliti melakukan uji validitas dan reliabilitas pada kuesioner.

3.5 Metode Analisis

Analisis data adalah cara yang digunakan dalam mengolah data yang diperoleh sehingga didapatkan suatu hasil analisis atau hasil uji (Azwar, 2000). Adapun teknik-teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

3.5.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dalam penelitian ini digunakan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian yang meliputi para responden yang berpartisipasi dalam penelitian yang meliputi jenis kelamin, usia, dan pendidikan.

Uji statistik deskriptif variabel menggunakan SPSS 21.0 dan bertujuan untuk menyajikan informasi mengenai kisaran, rata-rata (mean), standar deviasi (standard deviation) dari variabel independen dan dependen. Rata-rata (mean) merupakan bagian dari analisis frekuensi yaitu analisis yang mencakup gambaran frekuensi data secara umum. Rata-rata (mean) merupakan penjumlahan dari seluruh nilai dibagi jumlah datanya. Standar deviasi (standard deviation) digunakan untuk mengukur seberapa luas penyimpangan nilai data dari nilai rata-

3.5.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas sebenarnya 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. (Ghozali, 2011). Uji Reliabilitas ini dilakukan dengan menghitung nilai Cronbach's Alpha dari masing-masing indikator yang digunakan dalam suatu variabel. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach's Alpha $> 0,60$ (Nunnally, 1994 dalam Ghozali 2011).

3.5.3 Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. (Ghozali, 2011). Uji validitas dilakukan dengan melakukan korelasi bivariate antara masing-masing skor indikator dengan total skor variabel. Apabila korelasi antara masing-masing indikator terhadap total skor variabel menunjukkan hasil yang signifikan, maka dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator pertanyaan adalah valid. (Ghozali, 2011).

3.5.4 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel residualnya memiliki distribusi normal. Analisis data mensyaratkan data berdistribusi normal untuk menghindaribias dalam analisis data. Untuk mendeteksi normalitas residual dapat dilakukan dengan melihat grafik histogram dan grafik normal plot. Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram menunjukkan pola distribusi normal,

maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. (Ghozali, 2011). Selain itu juga dapat menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov dengan tingkat signifikansi 5%. Jika probabilitas Z statistik > 5% maka data terdistribusi secara normal. (Ghozali, 2011).

3.5.5 Uji Hipotesis

Penelitian ini bertujuan untuk menguji perbedaan persepsi antara auditor BPK RI dan auditee (pemerintah daerah). Jika data berdistribusi normal, maka alat statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis ialah Uji beda *independent sample t-test*. Namun jika data tidak berdistribusi normal maka alat statistik yang digunakan adalah uji statistik non parametrik *Mann-Whitney U-test*. Data dalam penelitian ini adalah data yang tidak berdistribusi normal maka alat statistik yang digunakan ialah uji statistik non parametrik *Mann-Whitney U-test* (chowdury et al., 2005).