

**PENGARUH KUALITAS PEMERIKSAAN  
OLEH APARAT PENGAWAS INTERNAL  
PEMERINTAH (APIP) TERHADAP LEVEL OF  
RELIANCE PEMERIKSA BADAN PEMERIKSA  
KEUANGAN KEPADA APIP**



**SKRIPSI**

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

Disusun oleh :

**AGUNG PRAMUDITO**  
**NIM. 12030112150027**

**FAKULTAS EKONOMI**  
**UNIVERSITAS DIPONEGORO**  
**SEMARANG**  
**2014**

## PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama penyusun : Agung Pramudito  
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150027  
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi  
Judul Usulan Penelitian Skripsi : **PENGARUH KUALITAS  
PEMERIKSAAN APARAT PENGAWAS  
INTERNAL PEMERINTAH (APIP)  
TERHADAP *LEVEL OF RELIANCE*  
PEMERIKSA BADAN PEMERIKSA  
KEUANGAN KEPADA APIP**  
Dosen Pembimbing : Dr. Darsono, S.E, MBA, Akt

Semarang, 13 Agustus 2014

Dosen Pembimbing



Dr. Darsono, S.E, MBA, Akt  
NIP. 196208131990011001

**PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN**

Nama Mahasiswa : Agung Pramudito  
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150027  
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi

Judul Skripsi : **PENGARUH KUALITAS PEMERIKSAAN APARAT PENGAWAS INTERNAL PEMERINTAH (APIP) TERHADAP LEVEL OF RELIANCE PEMERIKSA BADAN PEMERIKSA KEUANGAN KEPADA APIP**

**Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 22 Agustus 2014**

Tim Penguji

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

  
(.....)

2. Herry Laksito, S.E, M.Adv, Acc., Akt

  
(.....)

3. Andri Prastiwi, S.E, M.Si., Akt

  
(.....) 22/8/14

## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertandatangan di bawah ini, saya, Agung Pramudito, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : **PENGARUH KUALITAS PEMERIKSAAN APARAT PENGAWAS INTERNAL PEMERINTAH (APIP) TERHADAP LEVEL OF RELIANCE PEMERIKSA BADAN PEMERIKSA KEUANGAN KEPADA APIP**, adalah hasil 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 itu, 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 atau 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, 13 Agustus 2014

Yang membuat pernyataan



Agung Pramudito

NIM. 12030112150027

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan meneliti perbedaan serta faktor-faktor yang mempengaruhi *Level of Reliance* pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan pada Kementrian/Lembaga dengan Pemerintah Daerah terhadap Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). Peningkatan peranan APIP dalam tata kelola pemerintahan yang baik, serta keterbatasan sumber daya, menjadi faktor peningkatan efisiensi pemeriksaan BPK dengan peningkatan *level of reliance* pada APIP.

Metode sampling yang digunakan adalah *convenient sampling*. Sampel dipilih berdasarkan kemudahan untuk mengontrol kuesioner. Penelitian ini menggunakan data primer dengan responden pemeriksa BPK yang telah melakukan pemeriksaan kinerja APIP 2013, dengan sampel sebanyak 74 responden. Alat statistik yang digunakan adalah Mann Whitney U test, Manova, dan Multiple Discriminant Analysis.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan tingkat pemanfaatan serta persepsi terhadap kualitas pemeriksaan APIP antara pemeriksa K/L dan Pemda. Faktor yang paling mempengaruhi *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP adalah independensi dan obyektifitas, resiko bawaan entitas pemeriksaan, serta kompetensi APIP.

Kata kunci : *Reliance*, Auditor internal pemerintah, Auditor eksternal pemerintah, efisiensi audit pemerintah

## **ABSTRACT**

*This study aims to examine the differences and the factors that affect the Level of Reliance The Audit Board of Republic Indonesia's (BPK) Auditors at the Ministry / Agencies (K/L) and Local Government, on Government Internal Supervisory Apparatus (APIP). The increasing role of APIP in good government governance, as well as resource constraints of BPK , is a factor increasing the efficiency of the BPK audit with increasing levels of reliance on APIP.*

*The sampling method was convenient sampling. Samples were selected based on easiness of control questionnaires. This study uses primary data with respondent BPK's auditor has checked APIP performance in 2013, with a sample of 74 respondents. The statistical tool used is the Mann Whitney U test, Manova, and Multiple Discriminant Analisis.*

*The results showed that there was no difference in the level of reliance and perceptions of quality inspection between APIP K / L and local government. The most influential factors on level of reliance BPK auditors on APIP is independence and objectivity, inherent risk of auditee, and competence.*

*Keyword : Reliance, Government's Internal Auditors, Government's Eksternal Auditors, Government's audit efficiency,*

## Kata Pengantar

Puji Syukur kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul **“Pengaruh Kualitas Pemeriksaan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (Apip) Terhadap *Level Of Reliance* Pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan Kepada APIP”** dengan baik.

Penulisan skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan program strata satu (S1) pada Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang. Penulisan skripsi ini tidak dapat mungkin diselesaikan tanpa adanya bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Allah SWT, karena rahmat-Nya sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik
2. Prof. Drs. Mohamad Nasir, M.Si, Ph.D., Akt, selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang
3. Dr. Darsono, S.E, MBA, Akt selaku dosen pembimbing atas segala arahan dan bimbingannya sehingga skripsi ini dapat diselesaikan dengan baik dan lancar
4. Dr. Dwi Ratmono, S.E, M.Si., selaku dosen wali dan seluruh dosen Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang atas semua ilmu pengetahuan yang telah diberikan

5. Kedua Orang Tua, Ibu dan Bapak, terima kasih atas segala doa dan pengorbanannya
6. Rizka Ita Yuanita, S.ST, istri serta sahabat dalam suka dan duka, kedua *krucil lucu*, Dara Althaf Fahmida dan Fathan Rasyid Yudhistira, *this is just a part of our adventures*
7. Teman-teman Undip41, *we did it, after all of the difficulties and misunderstanding. Good luck for y'all*
8. Seluruh jajaran pejabat BPK, teman-teman Pemeriksa (alumni Perwakilan Provinsi Jambi), terima kasih atas semua dukungan dan kepercayaan yang diberikan dalam melaksanakan beasiswa ini.
9. Kepada seluruh pihak yang tidak dapat disebutkan satu per satu, yang telah membantu hingga terselesaikannya skripsi ini

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini masih banyak kekurangan yang disebabkan keterbatasan pengetahuan serta pengalaman penulis. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran membangun dari semua pihak. Akhirnya penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi berbagai pihak

Semarang, Agustus 2014



Agung Pramudito

## Daftar isi

|   |           |
|---|-----------|
| Halaman judul.....  | I         |
| Halaman persetujuan .....                                 | Ii        |
| Halaman Pengesahan kelulusan ujian .....                  | Iii       |
| Pernyataan Orisinalitas Skripsi.....                      | Iv        |
| Abstract.....   | V         |
| Abstrak.....  | Vi        |
| Kata Pengantar .....                                      | Vii       |
| Daftar isi.....   | Ix        |
| Daftar Tabel.....   | Xi        |
| Daftar Gambar .....                                       | Xiii      |
| Daftar Lampiran .....                                     | Xiv       |
| <b>BAB I</b> <b>Pendahuluan .....</b>                     | <b>1</b>  |
| <b>1.1 Latar Belakang .....</b>                           | <b>1</b>  |
| <b>1.2 Rumusan Masalah .....</b>                          | <b>6</b>  |
| <b>1.3 Tujuan dan Kegunaan .....</b>                      | <b>7</b>  |
| <b>1.4 Sistematika Penulisan .....</b>                    | <b>8</b>  |
| <b>BAB II</b> <b>Telaah Pustaka.....</b>                  | <b>10</b> |
| <b>2.1 Teori Agensi.....</b>                              | <b>10</b> |
| <b>2.2 Teori Efisiensi Ekonomi .....</b>                  | <b>16</b> |
| <b>2.3 Independensi dan Obyektifitas .....</b>            | <b>17</b> |
| <b>2.4 Kompetensi .....</b>                               | <b>18</b> |
| <b>2.5 Efektifitas Audit .....</b>                        | <b>19</b> |
| <b>2.6 Pemahaman Resiko Bawaan dari Obyek Pemeriksaan</b> | <b>20</b> |
| <b>2.7 Kualitas Pemeriksaan .....</b>                     | <b>21</b> |

|                |   |           |
|----------------|---|-----------|
| 2.8            | Penelitian Terdahulu .....                        | 22        |
| 2.9            | Kerangka Pemikiran.....                           | 22        |
| 2.10           | Hipotesis .....                                   | 24        |
| <b>BAB III</b> | <b>Metode Penelitian .....</b>                    | <b>29</b> |
| 3.1            | Variabel Penelitian dan Definisi Operasional..... | 29        |
| 3.2            | Populasi dan Sampel .....                         | 34        |
| 3.3            | Jenis dan Sumber Data .....                       | 36        |
| 3.4            | Metode Pengumpulan Data .....                     | 37        |
| 3.5            | Metode Analisis.....                              | 37        |
| <b>BAB IV</b>  | <b>Hasil dan Analisis .....</b>                   | <b>41</b> |
| 4.1            | Deskripsi Objek Penelitian .....                  | 41        |
| 4.2            | Deskripsi Umum Responden .....                    | 43        |
| 4.3            | Uji Kualitas Data .....                           | 47        |
| 4.4            | Analisis Deskriptif .....                         | 49        |
| 4.5            | Uji Asumsi Klasik .....                           | 55        |
| 4.6            | Uji Hipotesis .....                               | 56        |
| 4.7            | Interpretasi Hasil.....                           | 66        |
| <b>BAB V</b>   | <b>Penutup.....</b>                               | <b>70</b> |
| 5.1            | Simpulan.....                                     | 70        |
| 5.2            | Keterbatasan-Keterbatasan.....                    | 71        |
| 5.3            | Saran.....  | 71        |
|                | <b>Daftar Pustaka.....</b>                        | <b>72</b> |
|                | <b>Lampiran .....</b>                             | <b>74</b> |

## Daftar Tabel

|            |   |    |
|------------|---|----|
| Tabel 2.1  | Penelitian Terdahulu .....  | 22 |
| Tabel 3.1  | Jumlah Pemeriksa Kinerja APIP berdasarkan Unit Kerja .....            | 34 |
| Tabel 3.2  | Jumlah Pemeriksa Kinerja APIP berdasarkan peran dalam penugasan ..... | 34 |
| Tabel 4.1  | Distribusi Kuesioner Penelitian.....                                  | 41 |
| Tabel 4.2  | Komposisi Obyek Penelitian Berdasarkan Jenis Kelamin .....            | 42 |
| Tabel 4.3  | Komposisi Obyek Penelitian Berdasarkan Usia .....                     | 43 |
| Tabel 4.4  | Komposisi Obyek Penelitian Berdasarkan tingkat pendidikan.....        | 44 |
| Tabel 4.5  | Komposisi Obyek Penelitian Berdasarkan Peran .....                    | 45 |
| Tabel 4.6  | Ringkasan Hasil Uji Validitas Konstruk .....                          | 46 |
| Tabel 4.7  | Ringkasan Hasil Uji Reliabilitas .....                                | 48 |
| Tabel 4.8  | Statistik Deskriptif Pemeriksa K/L.....                               | 49 |
| Tabel 4.9  | Statistik Deskriptif Pemeriksa Pemda.....                             | 51 |
| Tabel 4.10 | Statistik Deskriptif Variabel <i>Level of Reliance</i> .....          |    |
| Tabel 4.10 | Uji Normalitas Variabel.....  | 54 |
| Tabel 4.11 | <i>Mann Whitney U Test : Ranks</i> .....                              | 55 |
| Tabel 4.12 | <i>Mann Whitney U Test : Test Statistics</i> .....                    | 56 |
| Tabel 4.13 | <i>Box's Test Of Equality Of Covariance Matrices</i> .....            | 57 |
| Tabel 4.14 | <i>Lavene's Test of Equality of Error Variances</i> .....             | 57 |
| Tabel 4.15 | <i>Multivariate Tests</i> .....                                       | 58 |
| Tabel 4.16 | Ringkasan <i>Test of Equality of Group Means</i> .....                | 59 |
| Tabel 4.17 | <i>Box's Test of Equality of Covariance Matrices</i> .....            | 60 |
| Tabel 4.18 | Ringkasan <i>Variables Entered/Removed</i> .....                      | 61 |
| Tabel 4.19 | <i>Eigenvalues</i> .....  | 62 |

|                   |  |           |
|-------------------|--|-----------|
| <b>Tabel 4.20</b> | <b><i>Canonical Discriminant Function Coefisient</i></b> ..... | <b>62</b> |
| <b>Tabel 4.21</b> | <b>Nilai <i>Z Cut-Off</i></b> .....                            | <b>63</b> |
| <b>Tabel 4.22</b> | <b>Ringkasan Klasifikasi</b> .....                             | <b>64</b> |

## Daftar Gambar

|                   |   |           |
|-------------------|---|-----------|
| <b>Gambar 2.1</b> | <b>Komponen Sistem Pengendalian Intern Pemerintah .....</b> | <b>12</b> |
| <b>Gambar 2.2</b> | <b>Kerangka Penelitian Penelitian .....</b>                 | <b>24</b> |

## Daftar Lampiran

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Lampiran A Kuesioner Penelitian .....</b>                          | <b>74</b> |
| <b>Lampiran B Hasil Pengujian Analisis Diskriminan Berganda .....</b> | <b>81</b> |

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

Dalam bab pendahuluan ini, akan dibahas mengenai latar belakang dilakukannya penelitian mengenai pengaruh pengaruh kualitas pemeriksaan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) terhadap *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP. Selain itu, bab ini juga menguraikan tentang rumusan masalah yang menjadi fokus penelitian, manfaat dan tujuan penelitian serta sistematika penulisan. Berikut ini penjelasan rinci mengenai masing-masing bagian.

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Schneider (2009), dalam penelitiannya menjelaskan bahwa keberadaan fungsi internal audit dalam perusahaan membuat investor semakin percaya akan keakuratan laporan keuangan yang disajikan. Hal ini membuat banyak perusahaan mengeluarkan biaya yang lebih untuk mengembangkan kapabilitas dan lingkup audit dari auditor internal. Tingkat kepercayaan pengguna laporan keuangan yang diteliti oleh Schneider merupakan salah satu faktor penting tercapainya tujuan dari pembuatan laporan keuangan yaitu sarana pembuatan keputusan oleh pengguna laporan keuangan. Auditor internal dianggap lebih memahami proses bisnis dari perusahaan sehingga kehadirannya dapat menguatkan pengawasan pelaksanaan kegiatan bisnis tersebut.

Dalam penelitian lain Beasley, et al (2000) menyebutkan bahwa investasi pada pengembangan fungsi internal audit terbukti sangat efektif, karena perusahaan yang mempunyai fungsi ini, akan dapat terhindar dari *fraud* dalam

bidang keuangan dibandingkan dengan perusahaan yang tidak mempunyai fungsi ini. Berbeda dengan auditor internal, auditor eksternal perusahaan mempunyai fungsi melakukan audit atas kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan untuk kemudian memberikan penilaian atas penyajian tersebut dalam bentuk opini. Penugasan auditor eksternal tersebut dilakukan oleh manajemen demi kepentingan pengguna laporan keuangan terutama investor dan kreditor.

Auditor eksternal dituntut untuk bersikap independen dan objektif dalam melaksanakan tugasnya untuk mendapatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan. Namun, pelaksanaan tugas auditor eksternal ini, terkadang dilakukan dengan waktu yang sangat singkat. Hal ini disebabkan oleh faktor biaya yang harus dikeluarkan oleh manajemen untuk membiayai pelaksanaan tugas auditor eksternal. Kondisi inilah yang membuat auditor eksternal harus melakukan prosedur pemeriksaan yang efektif dan efisien. Salah satu cara yang dilakukan oleh auditor eksternal untuk dapat menghasilkan opini yang baik namun dengan waktu yang singkat adalah dengan memanfaatkan hasil pemeriksaan auditor internal. Prosedur pemeriksaan ini akan menghasilkan hasil opini laporan keuangan yang andal, namun didapatkan dengan waktu yang singkat.

Fungsi auditor internal pada sektor pemerintahan di Indonesia dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). APIP terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementrian dan Lembaga, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota. Pelaksanaan pengawasan internal pemerintah ini diatur secara rinci dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Tugas

APIP yang diatur dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 ini adalah melakukan pengawasan intern yang didefinisikan sebagai seluruh proses kegiatan audit, revidi, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik.

APIP tidak hanya melakukan pengawasan dalam bidang keuangan namun melakukan pengawasan dalam pelaksanaan kinerja. Hal tersebut menjadikan fungsi APIP dalam tata kelola pemerintahan sangat penting. Hasil pemeriksaan dari APIP dapat memberikan kontribusi yang sangat besar dalam tata kelola pemerintahan. Pelaksanaan rekomendasi hasil pengawasan APIP oleh instansi pemerintah diharapkan dapat memperbaiki kinerja instansi tersebut.

Fungsi auditor eksternal pemerintah Indonesia dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK). Hal ini diatur dalam UUD Tahun 1945 pada Pasal 28E ayat 1 yang menyebutkan bahwa “untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri”. Dalam pelaksanaan tugasnya pemeriksa BPK menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagai pedoman pelaksanaan tugas audit tersebut. SPKN terdiri dari 6 standar, yang meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan untuk masing-masing jenis pemeriksaan.

Standar pekerjaan lapangan pemeriksaan keuangan kedua menyatakan bahwa “Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan pemeriksaan dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan” (SPKN, hal 30). Salah satu metode pemahaman pengendalian intern entitas adalah dengan menggunakan hasil revidi dan audit dari APIP. Hal ini dicantumkan dalam UU no 15 tahun 2005 pasal 9 ayat (1) yang menyebutkan bahwa “dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan APIP”

Pemanfaatan hasil pemeriksaan APIP sebagai sebuah alternatif manajemen pemeriksaan juga sudah menjadi salah satu fokus dalam Rencana Strategis BPK tahun 2011-2015. Pemanfaatan hasil pemeriksaan APIP tercantum dalam Inisiatif Strategis nomor 2.14 (I.S 2.14) pada sasaran strategis peningkatan fungsi manajemen pemeriksaan. Salah satu langkah pencapaian I.S 2.14 adalah BPK melaksanakan pemeriksaan kinerja atas APIP secara serentak di seluruh Perwakilan BPK RI pada triwulan ketiga tahun 2013 untuk menilai kinerja APIP dan output yang diperolehnya. Hal tersebut merupakan bukti bahwa BPK memandang pentingnya pemanfaatan kinerja APIP ini, untuk memperbaiki kinerja dan kualitas pemeriksaan BPK.

Pentingnya fungsi auditor internal bagi auditor eksternal baik pada sektor pemerintahan dan privat tersebut, membuat beberapa peneliti tertarik untuk meneliti tingkat ketergantungan auditor eksternal pada hasil pemeriksaan auditor internal dan faktor-faktor yang mempengaruhinya. Fokus dari penelitian

sebelumnya yang banyak menjadi acuan peneliti selanjutnya yaitu penelitian dari Schneider(1982) yang meneliti faktor obyektifitas, performa kerja, dan kompetensi dari internal auditor terhadap ketergantungan auditor eksternal pada auditor internal. Penelitian yang terbaru dilakukan oleh Mihret et al (2011) yang mengukur ketergantungan auditor eksternal pada hasil pekerjaan auditor internal dari perpektif pengelolaan perusahaan termasuk diantaranya penilaian kinerja auditor internal. Penelitian-penelitian di atas menggunakan objek penelitian auditor privat yang lebih fokus kepada pemeriksaan pada entitas *profit oriented*.

Pemanfaatan APIP dalam pemeriksaan BPK dapat dilakukan oleh pemeriksa BPK tingkat pusat maupun Pemeriksa BPK yang bertugas di perwakilan BPK RI. Auditorat Keuangan Negara (AKN) pada kantor pusat BPK memiliki tanggung jawab melakukan pemeriksaan pada Kementrian/Lembaga dan BUMN. Perwakilan BPK RI memiliki tanggung jawab melakukan pemeriksaan pada pemerintah daerah dan BUMD.

Keterbatasan sumber daya dan luasnya ruang lingkup pemeriksaan membuat unit pemeriksa baik di pusat maupun perwakilan harus menerapkan manajemen pemeriksaan yang efektif. *Reliance* pemeriksa BPK kepada APIP adalah salah satu alternatif manajemen pemeriksaan tersebut. Penelitian mengenai *level of reliance* pemeriksa BPK terhadap APIP sangat penting. Hal tersebut dapat menghasilkan prosedur pemeriksaan alternatif untuk dapat mengatasi keterbatasan audit yang dialami oleh BPK. Perbedaan *level of reliance* pada AKN dan kantor perwakilan dipengaruhi oleh banyak faktor, pengukuran atas faktor ini sangat penting dalam pengembangan efektifitas pemeriksaan BPK.

## 1.2 Rumusan masalah

Dewasa ini, tuntutan atas peran BPK dalam penilaian kinerja pemerintah maupun pemberantasan korupsi telah membuat tanggung jawab BPK menjadi lebih besar. Hal tersebut berbanding terbalik dengan sumber daya yang dimiliki oleh BPK. Oleh karena itu, BPK perlu mengembangkan prosedur pemeriksaan alternatif yang dapat menjadikan pemeriksaan BPK lebih efektif. Salah satu caranya adalah dengan memperbaiki manajemen pemeriksaan dengan memanfaatkan APIP dalam pemeriksaan BPK.

Dalam pemanfaatan APIP pada pemeriksaan yang dilakukannya, BPK harus mempertimbangkan kualitas APIP dan sikap independensi serta obyektifitasnya dalam melaksanakan tugas. Hal tersebut penting karena akan menjadi pertimbangan sejauh mana pemanfaatan tersebut dapat dilakukan. Pimpinan satuan kerja pemeriksaan di BPK, baik Pusat maupun Perwakilan, harus memperhatikan perbedaan praktek audit, ruang lingkup dan kualitas APIP, masing-masing Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah. Penelitian ini mencoba untuk menelaah beberapa faktor yang mempengaruhi *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP. Penelitian ini digunakan untuk menjawab pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah praktek audit yang dilakukan APIP berpengaruh terhadap perbedaan *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP Kementerian/ Lembaga dan Pemerintah Daerah?
2. Faktor apa yang mempunyai pengaruh paling tinggi dalam mendiskriminasi *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP?

### **1.3 Tujuan dan Kegunaan**

Pada bagian ini, akan dijelaskan mengenai tujuan dan kegunaan dari penelitian ini. Tujuan penelitian ini merupakan jawaban atas rumusan masalah yang ada, sedangkan kegunaan penelitian ini terbagi menjadi kegunaan bagi peneliti, APIP, BPK dan peneliti selanjutnya.

#### **1.3.1 Tujuan**

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

1. Menemukan bukti empiris dan menganalisis pengaruh praktek audit yang dilakukan APIP terhadap *level of reliance* pemeriksa pada BPK Pusat dan Perwakilan terhadap APIP
2. Menemukan bukti empiris dan menganalisis faktor yang mempunyai pengaruh paling tinggi dalam memdiskriminasi antara *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP.

#### **1.3.1 Manfaat**

Penulis berharap penelitian ini dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Bagi penulis, untuk menambah wawasan tentang *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP.
2. Bagi BPK, penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk lebih memanfaatkan hasil pekerjaan APIP untuk efektifitas pemeriksaan yang dilakukan BPK serta keakuratan perencanaan audit,
3. Bagi APIP, penelitian ini dapat digunakan untuk dapat meningkatkan kualitas, agar hasil pekerjaannya dapat lebih bermanfaat baik itu bagi

pimpinan entitas pemeriksaan maupun pihak luar dalam hal ini pemeriksa BPK.

4. Bagi peneliti berikutnya, hasil penelitian ini dapat dijadikan referensi dalam melakukan penelitian masalah yang sama.

#### **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 : METODE 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 : HASIL DAN 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 saran bagi penelitian lainnya.

## **BAB II**

### **TELAAH PUSTAKA**

Dalam bab ini, akan dibahas mengenai : (i) teori agensi dan teori efisiensi ekonomi yang menjadi landasan teori dalam penelitian ini, (ii) faktor-faktor yang mempengaruhi *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP, (iii) uraian penelitian sejenis yang telah dilakukan peneliti terdahulu, serta (iv) pengembangan hipotesis.

#### **2.1 Teori Agensi**

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan muncul ketika seseorang atau lebih yang disebut sebagai principal, mempekerjakan orang lain (agen) untuk melaksanakan beberapa pekerjaan atas nama principal dan kemudian mendelegasikan sebagian kewenangannya untuk mengambil keputusan kepada agen. Jika dalam hubungan principal-agen ini, kedua belah pihak adalah seorang yang bermaksud memaksimalkan fungsinya masing-masing, maka agen tidak akan selalu bertindak sesuai dengan keinginan principal. Agen juga mempunyai lebih banyak informasi dibandingkan dengan pemegang saham atau pemilik modal (asimetri informasi). Prinsipal dapat membatasi perilaku yang menyimpang dari agen dengan memberikan insentif yang memadai bagi agen dan juga mengeluarkan biaya monitoring yang didesain untuk membatasi aktivitas yang menyimpang dari agen.

##### **2.1.1 Audit Internal dan Fungsi APIP**

Internal audit secara umum, dijelaskan Mulyadi (2002) sebagai proses menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen

puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Peraturan Pemerintah nomor 60 Tahun 2008 (PP No. 60 Tahun 2008) menjelaskan pengawasan intern sebagai salah satu bagian dari kegiatan pengendalian intern yang berfungsi melakukan penilaian independen atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Fungsi APIP selaku auditor internal pemerintah harus mampu melaksanakan tanggung jawabnya dalam melakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Dalam pasal 48 PP No. 60 Tahun 2008 disebutkan bahwa APIP melaksanakan pengawasan internal melalui kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya. Audit yang dimaksud adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

### **2.1.2 Hubungan APIP dengan Pelaksanaan Tugas dan Tanggung Jawab BPK**

Definisi dan pengertian audit internal telah menjelaskan bahwa audit internal mempunyai fungsi untuk menilai efektifitas pengendalian intern. Pengendalian intern menurut SPAP sebagaimana dikutip oleh Amin Widjaja

Tunggal (2012) adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini:

- a) Keandalan pelaporan keuangan,
- b) Efektifitas dan efisiensi operasi, dan
- c) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

PP nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) memberikan pengertian yang sejalan dengan pengertian SPAP mengenai pengendalian intern yakni proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPIP terdiri dari 5 komponen yaitu sebagaimana digambarkan dalam diagram berikut ini:

**Gambar 2.1**  
**Komponen Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**



Sumber : *The COSO Model, The Internal Auditing Handbook*

Monitoring yang merupakan fungsi utama dari APIP, berada dalam posisi teratas pada diagram di atas. Sehingga keberadaan APIP merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam sistem pengendalian intern pemerintah. Dalam pemeriksaan keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan APIP untuk menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Hal tersebut juga diatur dalam SPKN pada Pernyataan Standar Pemeriksaan nomor 4 paragraf 15 yang menyebutkan bahwa apabila diperlukan suatu penilaian terhadap pengendalian intern, pekerjaan pengawas intern dapat dimanfaatkan untuk membantu memberikan keyakinan yang memadai bahwa pengendalian intern telah dirancang secara memadai dan telah diterapkan secara efektif, dan untuk mencegah terjadinya tumpang tindih pekerjaan.

Luas pemeriksaan yang akan dilakukan oleh BPK dapat disesuaikan dan difokuskan pada bidang yang secara potensial berdampak pada kewajaran laporan keuangan serta tingkat efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara dengan memanfaatkan hasil pekerjaan APIP atas pengendalian internal. Selain itu, pemanfaatan hasil pekerjaan APIP juga akan dapat mengatasi keterbatasan sumber daya pemeriksaan yang dimiliki BPK. Dalam Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara (Permen-PAN) Nomor: PER/05/M.PAN/2008, yang mengatur tentang standar audit APIP pada kewajiban auditor nomor 1150 menyebutkan bahwa APIP harus melakukan koordinasi dengan, dan membagi informasi kepada, auditor eksternal dan/atau auditor lainnya.

Tujuan koordinasi adalah memastikan cakupan yang tepat dan meminimalkan pengulangan kegiatan. Koordinasi dilakukan dengan

menyampaikan rencana pengawasan tahunan serta hasil-hasil pengawasan yang telah dilakukan APIP selama periode yang akan dilakukan pemeriksaan oleh auditor eksternal dan/atau auditor lainnya. Dengan menyampaikan hasil-hasil pengawasannya, auditor eksternal dan/atau auditor lainnya diharapkan akan menggunakan hasil tersebut untuk mengurangi lingkup auditnya.

Berdasarkan teori agensi, hubungan antara BPK dan APIP memiliki hubungan prinsipal dan agen. BPK dalam posisinya sebagai auditor eksternal pemerintah, merupakan kepanjangan tangan dari pemegang kepentingan (*stakeholder*) pelaksanaan pemerintahan yakni masyarakat yang diwakili oleh DPR. BPK bertanggungjawab kepada masyarakat dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Masyarakat melalui DPR juga menyetujui besaran anggaran untuk membiayai BPK dalam melakukan pemeriksaan yang menjadi tanggung jawabnya, hal ini berarti bahwa masyarakat mengeluarkan dana pengawasan pemerintahan (*monitoring cost*).

APIP merupakan fungsi audit internal pemerintah yang berada dibawah struktur pimpinan tertinggi di Kementrian, Lembaga maupun Pemerintah Daerah. Masyarakat yang diwakili DPR telah menyerahkan wewenang pengambilan keputusan kepada pimpinan tertinggi di Kementrian, Lembaga maupun Pemerintah Daerah, yang berarti pimpinan tertinggi ini merupakan agen dari masyarakat.

Berdasarkan peraturan, APIP pada Kementrian dan Lembaga memiliki fungsi dan ruang lingkup pekerjaan yang berbeda dengan APIP pada Pemerintah Daerah. Dalam Perpres no 47 tahun 2009 dan Perpres no 24 tahun 2010 diatur

mengenai tugas pokok APIP kementerian dan lembaga yaitu melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di kementerian/lembaga. Adapun fungsinya dalam peraturan tersebut sebagai berikut:

1. Penyiapan perumusan kebijakan pengawasan,
2. Pelaksanaan pengawasan kinerja, keuangan dan pengawasan untuk tujuan tertentu atas petunjuk menteri/kepala lembaga,
3. Melaksanakan urusan administrasi Inspektorat Jenderal /Inspektorat Utama,
4. Penyusunan Laporan Hasil Pengawasan,

Tugas pokok Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota sebagaimana diatur dengan PP no 79 tahun 2005 yaitu melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan daerah, pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah dan pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah. PP no 79 tahun 2005 juga mengatur fungsi inspektorat daerah yaitu:

1. Perencanaan program pengawasan;
2. Perumusan kebijakan dan fasilitasi pengawasan di bidang pembangunan, pemerintahan, dan kemasyarakatan;
3. Pemeriksaan, pengusutan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan;
4. Evaluasi dan pelaporan di bidang pengawasan;
5. Pelaksanaan kesekretariatan Inspektorat;
6. Pelaksanaan tugas lain yang diberikan oleh Kepala Daerah sesuai dengan tugas dan fungsinya.

Seperti dijelaskan Mulyadi (2002), secara umum, tugas pokok dan fungsi dari audit internal termasuk juga APIP sebagai proses menentukan apakah

kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa APIP merupakan bagian dari pengambilan keputusan oleh pimpinan tertinggi ini, baik dalam perencanaan, monitoring maupun evaluasi pelaksanaan kebijakan.

Berdasarkan SPKN maupun Permen-PAN Nomor: PER/05/M.PAN/2008, BPK maupun APIP sama-sama memandang penting adanya koordinasi dan komunikasi dalam pelaksanaan tugas dan fungsinya masing-masing. Dalam pemanfaatan yang dimaksud di atas, BPK melimpahkan kewenangannya untuk mengambil keputusan kepada APIP terkait dengan prosedur audit yang harus dilaksanakannya. Oleh karena itu, penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi interaksi maupun pemanfaatan APIP dalam pemeriksaan BPK menjadi penting untuk dilakukan.

## **2.2 Teori Efisiensi Ekonomi**

Menurut Farrell (1957) efisiensi perusahaan terdiri dari 2 komponen, yaitu efisiensi teknis dan efisiensi alokatif, kedua ukuran ini dikombinasikan menjadi efisiensi ekonomi (*economic efficiency*). Efisiensi teknis didefinisikan sebagai kemampuan dari perusahaan dalam menghasilkan *output* dengan sejumlah *input* yang tersedia. Efisiensi alokatif mencerminkan kemampuan perusahaan dalam mengoptimalkan penggunaan *input*-nya, dengan struktur harga dan teknologi produksinya.

Farrell juga menyatakan bahwa suatu perusahaan secara ekonomi jika perusahaan tersebut dapat meminimalkan biaya produksi untuk menghasilkan output tertentu dengan suatu tingkat teknologi yang umumnya digunakan serta harga pasar yang berlaku. Input yang dimaksud dalam pengukuran efisiensi adalah segala masukan yang digunakan dalam proses produksi, sebagai contoh sumber daya manusia, uang dan material. Sedangkan output adalah jumlah produk atau tingkat laba yang dihasilkan dari proses produksi tersebut.

Konsep efisiensi ini juga dapat digunakan dalam pengukuran kinerja audit, dimana konsep input dapat diterapkan dengan mengukur jumlah sumber daya manusia, dana audit, dan waktu pelaksanaan audit. Output dapat diukur dengan jumlah *coverage* audit yang telah dilaksanakan dan jumlah laporan yang dihasilkan.

Morril et al (2003) menyatakan bahwa tingkat keterlibatan auditor internal pada pekerjaan auditor eksternal dapat meningkatkan efisiensi audit secara signifikan, terutama pada perusahaan yang membutuhkan pemahaman proses bisnis perusahaan yang tinggi dalam pelaksanaan audit. Dalam kondisi tersebut, perusahaan akan meningkatkan kualitas auditor internal untuk dapat memenuhi kebutuhan profesional auditor eksternal. Pemanfaatan auditor internal tersebut juga akan berpengaruh pada biaya yang harus dibayarkan perusahaan kepada auditor eksternal.

### **2.3 Independensi dan Obyektifitas**

The IIA dalam *International Standards for Professional Practice of Internal Auditing* pada standar nomor 1100 menyatakan bahwa auditor internal

dalam menjalankan kegiatannya harus independen dan obyektif. Sejalan dengan IIA, Permen-PAN Nomor: PER/05/M.PAN/2008 yang mengatur mengenai standar audit APIP menyatakan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independen dan para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya.

Dalam standar ini, independensi didefinisikan sebagai sikap bebas dari intervensi. Dalam pelaksanaan independensi ini, APIP harus memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan tertinggi organisasi sehingga dapat bekerja sama dengan auditi dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa.

#### **2.4 Kompetensi**

The IIA mengatur dalam kode etiknya bahwa seorang auditor internal harus mengaplikasikan pengetahuan, kemampuan dan pengalaman yang dibutuhkannya dalam melaksanakan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya sebagai internal auditor. Aturan perilaku yang diatur dalam standar ini adalah sebagai berikut :

1. Hanya terlibat pada pekerjaan yang pengetahuan, kemampuan dan pengalamannya telah mereka miliki dengan baik.
2. Melaksanakan kegiatan yang sesuai dengan *International Standards for Professional Practice of Internal Auditing*.
3. Harus meningkatkan keahlian, efektivitas, dan kualitas pekerjaannya secara berkelanjutan.

Permen-PAN Nomor: PER/05/M.PAN/2008 yang mengatur mengenai standar audit APIP dalam standar umum nomor 2200 menyatakan bahwa auditor

harus mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

Dalam standar tersebut terdapat beberapa hal yang diperhatikan dalam pelaksanaan tugas auditnya antara lain:

1. Auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara.
2. Kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh auditor adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi.
3. Auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*).
4. APIP dapat menggunakan tenaga ahli apabila APIP tidak mempunyai keahlian yang diharapkan untuk melaksanakan penugasan.

## **2.5 Efektifitas Audit**

Dalam standar pekerjaan yang diatur IIA, pimpinan audit internal harus mengatur aktifitas audit internal untuk memastikan bahwa pekerjaan tersebut mempunyai nilai tambah bagi perusahaan. Kegiatan audit internal tersebut memberikan nilai tambah bagi perusahaan dan pemegang saham ketika kegiatan tersebut memberikan keyakinan yang objektif dan relevan serta memberikan kontribusi pada efektifitas, tata kelola yang efisien, manajemen resiko dan proses pengendalian.

Dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 pasal 11 disebutkan bahwa perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sekurang-kurangnya harus:

1. Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah;
2. Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah;
3. Memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

## **2.6 Pemahaman Resiko Bawaan dari Obyek Pemeriksaan**

Audit internal harus memahami risiko bawaan dari obyek pemeriksaan, baik itu risiko atas transaksi maupun atas akun laporan keuangan. Pemahaman risiko ini dilakukan sebagai perwujudan atas standar kinerja yang diatur oleh IIA, yang menyatakan bahwa auditor internal harus melakukan pemahaman atas sifat pekerjaan dari obyek pemeriksaan. Pemahaman ini dilakukan dengan memahami manajemen risiko perusahaan, tata kelola, dan proses pengendalian dengan pendekatan yang sistematis dan disiplin.

The IIA mengatur pemahaman audit internal atas manajemen risiko perusahaan dalam beberapa hal sebagai berikut:

1. Kegiatan audit internal harus mengevaluasi risiko muncul berkaitan dengan tata kelola, operasi organisasi dan sistem informasi,

2. Kegiatan audit internal harus mengevaluasi potensi untuk terjadinya fraud dan bagaimana organisasi mengelola risiko kecurangan,
3. Selama penugasan konsultasi, auditor internal harus melakukan pendeteksian resiko yang konsisten dengan tujuan keterlibatan dan waspada terhadap adanya risiko yang signifikan lainnya.
4. Auditor internal harus menggabungkan pengetahuan tentang risiko diperolehnya dari penugasan konsultasi dalam laporan evaluasi mereka terhadap proses manajemen risiko organisasi.
5. Ketika membantu manajemen dalam membangun atau meningkatkan proses manajemen risiko, auditor internal harus menjauhkan diri dari asumsi tanggung jawab manajemen dengan pengelolaan risiko.

## **2.7 Kualitas Pemeriksaan**

The IIA telah menerbitkan standar kinerja untuk memberikan pedoman bagi organisasi audit internal yang bergabung dalam institusi ini. Standar kinerja ini diwujudkan dalam beberapa hal antara lain:

1. Pengaturan aktivitas audit internal
2. Pemahaman sifat pekerjaan dari obyek pemeriksaan
3. Perencanaan penugasan
4. Komunikasi pelaporan
5. Pemantauan tindak lanjut
6. Dukungan manajemen obyek pemeriksaan atas resolusi pengelolaan resiko

## 2.8 Penelitian terdahulu

Penelitian untuk mengukur *level of reliance* auditor eksternal pada auditor internal telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu. Berikut ini merupakan penelitian terdahulu dengan hasilnya:

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

| No. | Penulis   | Variabel Independen   | Hasil  |
|-----|---|---|--|
| 1.  | Ray Whittington dan Loren Margheim, (1993)                    | Resiko, materialitas, asersi subyektifitas                                | Pada tingkat materialitas yang rendah, manajer akan menugaskan lebih banyak pekerjaan pengujian pengendalian kepada internal auditor. Namun, factor resiko bawaan ditemukan tidak signifikan.                                |
| 2.  | Dessalegn Getie Mihret dan Mengistu Amare Admassu (2011)      | Independensi dan obyektifitas, Kinerja audit, kompetensi dan resiko audit | kinerja audit internal faktor yang paling penting yang menentukan tingkat ketergantungan auditor eksternal pada pekerjaan audit internal   |
| 3.  | Naman K. Desai, Gregory J. Gerard dan Arindam Tripathy (2011) | Status kepegawaian auditor internal                                       | External auditor lebih mengandalkan pekerjaan auditor internal yang berasal dari perusahaan atau gabungan pegawai dalam dan luar perusahaan dibandingkan dengan auditor internal yang berasal dari pegawai perusahaan murni. |

## 2.9 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu yang telah dijelaskan pada pembahasan sebelumnya, perilaku internal audit sebagai agen, akan mempengaruhi pengambilan keputusan auditor eksternal selaku principal. Faktor-faktor yang mempengaruhi pengambilan keputusan dalam rangka pelimpahan kewenangan kepada agen, peneliti-peneliti sebelumnya, mempunyai argumentasi dan hasil penelitian yang berbeda-beda. Hal ini membuat kesempatan yang terbuka bagi penelitian yang lebih lanjut mengenai faktor-faktor tersebut.

Dalam mengembangkan penelitian ini, penulis mengacu pada konsep berpikir yang digunakan oleh Dessalegn Getie Mihret dan Mengistu Amare Admassu. Dalam penelitiannya, Mihret (2011) meneliti bahwa terdapat lima faktor yang mempengaruhi tingkat ketergantungan eksternal auditor pada internal auditor, yaitu independensi dan obyektifitas (INDOB), kompetensi (KOMPE), efektifitas audit (AUDITE), resiko bawaan obyek pemeriksaan audit internal (AUDITIR), dan kualitas pekerjaan lapangan APIP (WOKRP).

Dalam penelitiannya, Mihret membandingkan tingkat ketergantungan antara auditor eksternal yang tergabung dengan *Audit Service Corporation* (ASC) dengan auditor yang tidak tergabung dalam ASC. Hal tersebut didasarkan pada perbedaan pangsa pasar antara keduanya. ASC hanya dapat melakukan audit pada *State-Owned Enterprises* (SOE), sedangkan auditor yang tidak tergabung ASC, tidak dapat melakukan audit pada SOE.

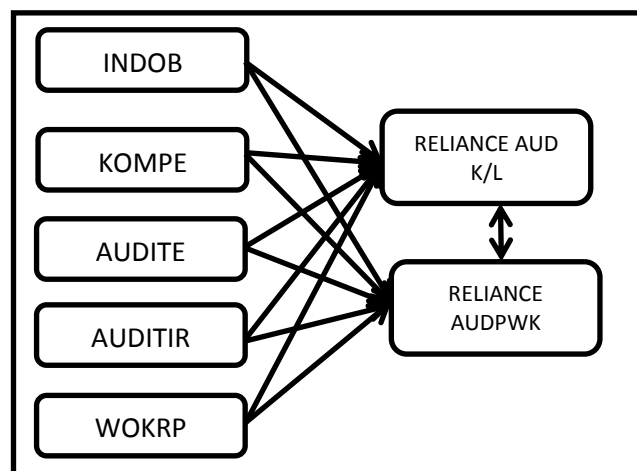
Penelitian ini mengambil sudut pandang yang berbeda. Perbedaan tersebut terletak pada obyek penelitian variable dependennya, penelitian ini berusaha melakukan penelitian pada *Supreme Audit Institution* di Indonesia, dengan membandingkan tingkat ketergantungan antara auditor daerah dan pusat.

Peraturan dan kondisi yang berbeda antara auditor sektor pemerintahan dan privat, membuat penelitian yang serupa dengan Mihret pada sektor publik sangat perlu untuk dilakukan. Pemanfaatan auditor internal juga akan mempengaruhi efisiensi audit yang dilakukan oleh auditor eksternal.

Berdasarkan teori efisiensi, perbedaan input berupa sumber daya manusia dan perbedaan output yang dihasilkan oleh BPK perwakilan dan BPK Pusat, akan

mempengaruhi tingkat efisiensi pemeriksaan yang dilakukan. Oleh karena itu, pemanfaatan APIP dalam pemeriksaan auditor BPK Pusat yang membidangi kementerian/lembaga (RELIANCE AUD K/L) dengan pemanfaatan APIP dalam pemeriksaan auditor BPK (RELIANCE AUD PWK) akan berbeda juga. Sehingga konsep kerangka pemikiran yang dibangun pada penelitian ini dapat tergambar sebagai berikut:

**Gambar 2.2**  
**Kerangka Pemikiran Penelitian**



## 2.10 Hipotesis

Berdasarkan teori agensi dan teori efisiensi yang telah dijelaskan sebelumnya, *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP dipengaruhi oleh banyak faktor, begitu juga dalam *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP. Dalam teori efisiensi, pemanfaatan ini lebih ditekankan pada adanya tuntutan kepada BPK untuk melakukan audit secara efisien dengan keterbatasan input, dan besarnya output yang harus dihasilkan. Dalam teori agensi, *level of reliance* ini lebih ditekankan pada perilaku APIP selaku agen yang tidak selalu sesuai dengan

kepentingan BPK selaku prinsipal. Berikut ini akan dijelaskan lebih lanjut konsep pengembangan hipotesis dalam penelitian ini.

### **2.10.1 Perbedaan efisiensi pemeriksa BPK**

BPK bertanggungjawab melaksanakan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Dalam pelaksanaan tugas dan tanggungjawabnya itu, BPK mempekerjakan 3.253 pemeriksa yang ditugaskan di seluruh Indonesia, dimana komposisi auditor yang bertanggungjawab melakukan pemeriksaan Kementerian dan Lembaga sebanyak 1.118 pemeriksa, BUMN sebanyak 184 pemeriksa, dan APBD pemerintah daerah sebanyak 1.951 pemeriksa.

Berdasarkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat TA 2012, dana belanja pemerintah pusat sebesar Rp1.010.558.236.531.814,00, sedangkan dana transfer ke daerah sebesar Rp480.645.074.235.761,00. Dana transfer ini merupakan salah satu sumber utama pendapatan pemerintah daerah, yang akan digunakan untuk membiayai belanja daerahnya. Jika dihitung dari rata-rata besaran belanja negara yang menjadi tanggung jawab pemeriksa K/L, maka setiap orang pemeriksa bertanggung jawab memeriksa belanja negara sebesar Rp983.898.243.767,00. Pemeriksa perwakilan hanya bertanggungjawab melakukan pemeriksaan atas belanja daerah sebesar Rp246.358.315.856,00 per orang.

Hal tersebut membuat ketimpangan tanggung jawab yang dibebankan kepada pemeriksa K/L lebih besar daripada pemeriksa perwakilan. Ketimpangan tanggung jawab tersebut, akan membuat tuntutan efisiensi pekerjaan antara keduanya berbeda. Salah satu cara yang dilakukan untuk meningkatkan efisiensi pemeriksaan adalah memanfaatkan APIP dalam pelaksanaan pemeriksaan BPK.

Perbedaan tingkat efisiensi inilah yang mendasari penelitian ini mengembangkan sebuah hipotesis seperti di bawah ini.

H1 : Terdapat perbedaan antara *level of reliance* pemeriksa K/L pada APIP dengan *level of reliance* pemeriksa Pemda pada APIP

### **2.10.2 Persepsi Auditor BPK pada kualitas APIP**

Berdasarkan teori agensi, pemanfaatan auditor internal pada pekerjaan auditor eksternal dititikberatkan pada pandangan auditor eksternal selaku prinsipal terhadap auditor internal selaku agen. Mihret (2011) menyimpulkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi antara dua kelompok yang diuji yakni auditor yang tergabung dengan ASC dan auditor yang tidak. Hipotesis ini perlu untuk dibuktikan dalam rangka melihat perbedaan sudut pandang antara dua kelompok bahwa lima variabel independen yang diujikan yakni Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP menjadi faktor yang mempengaruhi pengambilan keputusan responden dalam pemanfaatan auditor internal.

Dalam rangka penerapan PP No 60 Tahun 2008 dan peningkatan peran APIP dalam tata kelola pemerintahan yang baik, maka dibentuklah Jabatan Fungsional Auditor (JFA), dengan BPKP sebagai *leading sector*. JFA diperoleh dengan mengikuti tes sertifikasi yang diadakan oleh BPKP. Berdasarkan data BPKP per 31 Desember 2012, Unit APIP pusat yang telah menerapkan JFA adalah 50 unit termasuk BPKP, dari total 71 unit APIP Pusat atau 70,42%. Personel BPKP yang telah memiliki JFA adalah 3.406, sedangkan unit APIP pusat

lainnya sebanyak 1.988 personel, atau rata-rata 40 orang per Unit APIP pusat selain BPKP. Unit APIP daerah yang telah menerapkan JFA per 31 Desember 2012, sebanyak 238 unit APIP dari 524 unit APIP atau 45,42%, yang terdiri dari 2.702 personel atau rata-rata 11 orang per unit APIP daerah. Perbedaan komposisi personel yang telah mendapatkan sertifikasi JFA ini, menyebabkan kondisi unit APIP Pusat dan Unit APIP daerah berbeda, dalam hal Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP. Pengetahuan akan standar pemeriksaan dalam profesi JFA adalah dasar dari Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan selaku auditor. Perbedaan pengetahuan dan penerapan JFA dalam APIP antara APIP K/L dan APIP Pemda inilah yang mendasari perlunya pengujian atas persepsi antara Pemeriksa K/L dan Pemeriksa Pemda terhadap APIP masing-masing mengenai lima variabel independen yang diujikan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini, memerlukan pengujian hipotesis berikut ini:

H2 : Terdapat perbedaan persepsi antara pemeriksa K/L dan pemeriksa PEMDA mengenai Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP

Pemeriksa BPK dapat memanfaatkan pekerjaan APIP, dengan dasar hukum UU no 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Oleh Karena itu, BPK melaksanakan Renstra 2011-2015 pada RIR 2.14 yakni Peningkatan Pemberdayaan Aparat Pengawasan Intern

Pemerintah (APIP) dalam Pelaksanaan Wewenang dan Tanggung Jawab BPK. Dalam hal tersebut, BPK mengatur bahwa pemanfaatan APIP tidak boleh mengakibatkan terganggunya kepatuhan pemeriksa BPK terhadap SPKN. Pemeriksa BPK tetap harus memperhatikan faktor-faktor yang dapat menyebabkan pelanggaran SPKN. Dalam penelitian terdahulu, faktor-faktor yang mempengaruhi *level of reliance* auditor internal dalam pemeriksaan auditor eksternal antara lain, Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP. Berdasarkan kondisi dan penelitian terdahulu tersebut, penelitian ini juga bertujuan untuk menjawab pertanyaan faktor yang mempunyai pengaruh paling tinggi dalam *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP, sehingga perlu dilakukan pengujian hipotesis sebagai berikut.

H3 : Terdapat pengaruh Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP terhadap *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Dalam bab ini, akan dibahas mengenai : (i) Variabel Penelitian dan Definisi Operasional yang digunakan dalam penelitian ini, (ii) Populasi dan sample penelitian, (iii) Jenis dan sumber data, (iv) Metode pengumpulan data serta (v) Metode analisis.

#### **3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional**

Penelitian ini digunakan metode dependen. Menurut Ghazali (2011) metode dependen bertujuan untuk menguji ada tidaknya hubungan dua set variabel. Metode ini menggunakan dua jenis variabel, yakni variabel independen (variabel bebas) dan variabel dependen (variabel terikat). Penjelasan mengenai variabel yang menjadi variabel dependen dan independen untuk masing-masing hipotesis, dijelaskan pada subbab metode analisis. Berikut ini penjelasan definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

##### **3.1.1 Independensi dan obyektifitas (INDOB)**

Variabel Independensi dan obyektifitas menggambarkan bagaimana responden menilai independensi dan obyektifitas APIP yang telah diperiksanya. Sebagaimana telah dituangkan dalam SPKN pada Pokok Pemikiran, bersikap independen berarti menghindarkan hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif pemeriksa dalam melaksanakan audit dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. SPKN juga mengatur mengenai sikap obyektif, yang merupakan cara berpikir yang tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari benturan kepentingan.

Variabel ini diukur dengan 5 pertanyaan yang diajukan kepada responden. Pertanyaan ini berkaitan dengan mekanisme pelaporan yang memadai kepada pimpinan entitas sebagai bentuk obyektifitas APIP, pelaksanaan tugas yang independen, dan struktur organisasi yang independen. Yang diukur dengan skala Likert lima tingkat. Skala Likert ini menunjukkan tingkat persetujuan responden terhadap pertanyaan maupun pernyataan dalam kuesioner dengan rentang skala 1 : Sangat Tidak Setuju, 2: Tidak Setuju, 3: Netral, 4: Setuju, 5: Sangat Setuju

### **3.1.2 Kompetensi (KOMPE)**

Pengujian kompetensi sesuai dengan Standar Umum pertama dalam SPKN yakni staf yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan. Dalam SPKN diatur lebih lanjut mengenai kompetensi-kompetensi yang harus dimiliki oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan yakni Staf yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki :

- a) Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pekerjaan yang ditugaskan dan pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan.
- b) Pengetahuan umum tentang lingkungan dimana entitas yang diperiksa beroperasi dan, program yang direviu.
- c) Keterampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif, baik secara lisan maupun dengan tulisan.

- d) Keterampilan yang memadai untuk pekerjaan pemeriksaan yang dilaksanakan, misalnya :
- 1) Jika pekerjaan pemeriksaan dimaksud memerlukan penggunaan sampling statistik, maka dalam tim pemeriksa harus ada staf yang mempunyai keterampilan di bidang sampling statistik.
  - 2) Apabila pekerjaan pemeriksaan memerlukan revidu yang luasterhadap suatu sistem informasi, maka tim pemeriksa harus mengikutsertakan staf yang mempunyai keahlian di bidang pemeriksaan atas teknologi informasi.
  - 3) Apabila pekerjaan pemeriksaan meliputi revidu atas data teknik yang rumit, maka tim pemeriksa harus mengikutsertakan tenaga yang ahli di bidang teknik.
  - 4) Apabila pekerjaan pemeriksaan menggunakan metode pemeriksaan yang non tradisional, maka dalam tim pemeriksa perlu ada tenaga ahli mengenai metode dimaksud.

Variabel ini diukur dengan 5 pertanyaan yang diajukan kepada responden. Pertanyaan ini berkaitan dengan mekanisme pelaporan yang independen, pelaksanaan tugas yang independen, dan struktur organisasi yang independen.

### **3.1.3 Efektifitas Audit (AUDITE)**

Efektivitas berasal dari kata efektif yang mengandung pengertian dicapainya keberhasilan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Efektivitas selalu terkait dengan hubungan antara hasil yang diharapkan dengan hasil yang sesungguhnya dicapai. Efektivitas dapat dilihat dari berbagai sudut pandang (point

of view) dan dapat dinilai dengan berbagai cara dan mempunyai kaitan yang erat dengan efisiensi.

Dalam penelitian ini, efektivitas diukur dari bagaimana penerapan rekomendasi dari hasil APIP dapat memperbaiki kinerja dari entitas yang diperiksa. Variabel ini diukur dengan 5 pertanyaan yang diajukan kepada responden. Pertanyaan ini berkaitan dengan mekanisme pelaporan yang independen, pelaksanaan tugas yang independen, dan struktur organisasi yang independen.

#### **3.1.4 Resiko bawaan obyek pemeriksaan (AUDITIR)**

Setiap obyek pemeriksaan mempunyai resiko bawaan dalam setiap bisnis proses masing-masing. Resiko bawaan berarti resiko yang melekat pada bisnis proses atau penyajian suatu akun atau transaksi yang berbeda dari bisnis proses yang lain. Dalam pemeriksaan laporan keuangan, risiko bawaan merupakan kerentanan asersi terhadap salah saji (*misstatement*) yang material, dengan mengasumsikan bahwa tidak ada pengendalian yang berhubungan. Risiko ini dipertimbangkan pada tahap perencanaan audit. Sebagai contoh, perhitungan yang rumit lebih mungkin disajikan salah jika dibandingkan dengan perhitungan yang sederhana. Akun yang terdiri dari jumlah yang berasal estimasi akuntansi cenderung mengandung resiko lebih besar dibandingkan dengan akun yang sifatnya relatif rutin dan berisi data berupa fakta. Dalam penelitian ini, Resiko Bawaan diukur memberikan responden 4 pertanyaan yang berhubungan dengan pemahaman APIP terhadap bisnis proses dari obyek pemeriksaan, transaksi-

transaksi beresiko tinggi, dan pemahaman dalam pengendalian intern atas transaksi dan bisnis proses beresiko tinggi tersebut.

### **3.1.5 Kualitas pemeriksaan (WOKRP)**

Dalam standar kinerja dari IIA, terdapat enam komponen yang dapat digunakan untuk mengukur kualitas kinerja dari pemeriksaan audit internal. Dalam penelitian ini, kualitas pekerjaan lapangan (WORKP) hanya akan diukur dengan menilai bagaimana proses perencanaan audit dari APIP, bagaimana kepatuhan APIP dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar audit, dan apakah pekerjaan APIP telah dilakukan monitoring dan reviu secara baik. Hal tersebut disebabkan karena komponen pemahaman sifat pekerjaan dari obyek pemeriksaan telah terwakili dengan pengukuran variabel pemahaman resiko pemeriksaan (AUDITIR).

### **3.1.6 *Level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP (RELIANCE)**

Konsep dari penggunaan pekerjaan internal auditor pada pemeriksaan eksternal auditor adalah proses interaksi antara eksternal auditor dengan internal auditor baik itu secara fisik maupun dokumen yang dilakukan oleh eksternal auditor dalam melakukan pemeriksaan yang kemudian digunakan untuk pengambilan keputusan eksternal auditor. Berdasarkan Schneider (2009) auditor eksternal dapat mengandalkan pekerjaan auditor internal dengan tiga cara :

- a. Auditor eksternal dapat menganggap auditor internal sebagai bagian dari Sistem Pengendalian Intern obyek pemeriksaan.

Dalam hal ini, Auditor internal dipandang sebagai bagian dari obyek perusahaan yang bertugas melakukan evaluasi atas pelaksanaan tugas dari

bagian-bagian yang lain. Jika auditor internal melaksanakan tugasnya dengan baik, maka secara keseluruhan obyek pemeriksaan tersebut memiliki pengendalian intern yang baik.

- b. Auditor eksternal dapat mengandalkan hasil kerja auditor internal sebagai gambaran dari penyajian akun

Hasil pemeriksaan auditor internal dipandang sebagai gejala dalam penyajian laporan keuangan.

- c. Auditor eksternal dapat mengandalkan personel auditor internal untuk membantu melaksanakan prosedur audit

Auditor internal dipandang sebagai seorang personel yang terpisah dari obyek pemeriksaan, sehingga personel auditor internal dapat diperbantukan untuk melaksanakan prosedur pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor eksternal.

Dalam penelitian ini, pengukuran variabel ini dilakukan dengan memberikan pilihan *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP. Pengukuran ini dilakukan dengan memberikan kriteria pada masing masing *level of reliance* kuesioner penelitian. Pengukuran *level of reliance* akan menunjukkan keinginan pemeriksa BPK untuk memanfaatkan pekerjaan APIP, mendasarkan pekerjaannya pada APIP, maupun tingkat interaksinya dengan APIP ketika melakukan pemeriksaan.

### **3.2 Populasi dan Sampel**

Penelitian ini dilakukan dengan *convinience sample method*, dimana responden yang diminta untuk menjawab kuesioner yang ada di penelitian ini

adalah responden yang paling mudah dan paling siap dalam memberikan respon. Pemeriksa yang diminta menjadi responden penelitian ini adalah pemeriksa yang telah atau sedang melakukan pemeriksaan kinerja atas APIP. Berdasarkan data susunan tim dari rapat koordinasi pemeriksaan kinerja APIP pada tanggal 4 juni 2013, pemeriksa yang melakukan pemeriksaan kinerja APIP tahun 2013 adalah sebagai berikut.

**Tabel 3.1**  
**Jumlah Pemeriksa Kinerja APIP**  
**berdasarkan Unit Kerja**

| No.          | Unit Kerja        | Lingkup Pemeriksaan  | Jumlah Pemeriksa (orang) |
|--------------|-------------------|--|--------------------------|
| 1.           | Auditorat         | APIP Kementrian dan Lembaga  | 102                      |
| 2.           | Kantor Perwakilan | APIP pada provinsi masing-masing, dan 1 kabupaten/kota yang menjadi sampel | 330                      |
| <b>Total</b> |                   |  | <b>432</b>               |

Sumber Data : Rekapitulasi Susunan Tim Kinerja 2013

**Tabel 3.2**  
**Jumlah Pemeriksa Kinerja APIP**  
**berdasarkan Peran dalam Penugasan**

| No.          | Peran dalam Penugasan | Jumlah Pemeriksa (orang) |
|--------------|-----------------------|--------------------------|
| 1.           | Penanggung Jawab      | 46                       |
| 2.           | Wakil Penanggungjawab | 1                        |
| 3.           | Pengendali Teknis     | 84                       |
| 4.           | Ketua Tim             | 84                       |
| 5.           | Ketua Sub Tim         | 3                        |
| 6.           | Anggota Tim           | 214                      |
| <b>Total</b> |                       | <b>432</b>               |

Sumber Data : Rekapitulasi Susunan Tim Kinerja 2013

Dalam penelitian ini sampel dilakukan kepada pemeriksa yang telah maupun sedang melakukan pemeriksaan kinerja APIP dengan pertimbangan

karena pemeriksa tersebut telah mengetahui kondisi APIP dalam melakukan tugas dan fungsinya. Jumlah 432 orang tersebut merupakan populasi dari penelitian ini. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan *convenience sample method*, dengan pertimbangan prosedur pengambilan respon dari kantor-kantor perwakilan yang tidak dapat dilakukan dalam waktu yang singkat, faktor mutasi pegawai yang menyebabkan berubahnya penugasan responden antar unit kerja, waktu penugasan pemeriksaan yang dilakukan responden yang bertepatan dengan jangka waktu pengambilan sampel. Atas pertimbangan tersebut, pengambilan sampel dilakukan dengan mencari personel yang dapat diberikan tanggung jawab untuk melakukan pengumpulan data pada masing-masing unit kerja.

### **3.3 Jenis dan Sumber Data**

Menurut Kuncoro (2004) data dapat diklasifikasikan menjadi data kualitatif dan data kuantitatif. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif, yaitu data yang diukur dalam skala numerik (angka). Data kuantitatif yang digunakan dalam penelitian ini berupa *data cross-sectional*. Data cross-sectional adalah data yang dikumpulkan pada suatu waktu tertentu pada beberapa objek dengan tujuan untuk menggambarkan keadaan saat ini.

Menurut Sekaran (2003), berdasarkan jenis sumbernya, data dibagi menjadi data primer dan data sekunder. Data primer adalah informasi yang diperoleh dari tangan pertama oleh peneliti yang berkaitan dengan variabel minat untuk tujuan spesifik studi. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Peneliti mendapatkan informasi langsung dari responden atas pandangannya terhadap variabel yang diteliti.

### **3.4 Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survey. Penelitian ini menggunakan metode. Angket/kuesioner merupakan teknik pengumpulan data dengan cara memberikan sejumlah pertanyaan atau pernyataan yang berhubungan dengan variable yang akan diukur dalam penelitian. Angket yang digunakan menggunakan skala likert. Skala ini menjabarkan variabel yang diukur menjadi suatu indikator variabel.

Dalam mengumpulkan data, keusioner ini akan diberikan dengan mengirimkan kuesioner kepada responden baik dengan email maupun menyampaikannya secara langsung. Pengumpulan respon atas kuesioner tersebut diserahkan kepada personel yang menjadi penanggung jawab pada unit kerja.

### **3.5 Metode Analisis**

Data penelitian akan dianalisis dengan menggunakan analisis yang meliputi Uji validitas dan reliabilitas, pengujian Mann-Whitney U, MANOVA, dan Multiple Discriminant Analysis. Berikut ini dijelaskan lebih lanjut mengenai pengujian yang akan dilakukan pada penelitian ini.

#### **3.5.1 Pengujian Validitas dan Reliabilitas**

Pertama, instrument (kuisisioner) yang digunakan dalam penelitian ini harus diuji validitas dan reliabilitasnya terlebih dahulu. Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur sejauh mana ketepatan alat ukur penelitian tentang isu yang hendak kita ukur (Ghozali, 2007). Uji validitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis butir. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menguji konsistensi kuisisioner dalam mengukur suatu kontrak yang sama atau stabilitas

kuisisioner jika digunakan dari waktu ke waktu (Ghozali, 2007). Uji reabilitas dilakukan dengan metode *internal consistency*. Reliabilitas instrument penelitian dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan koefisien cronbach's Alpha. Jika nilai koefisien alpha lebih besar dari 0,6 maka disimpulkan bahwa instrument penelitian tersebut handal atau reliabel (Nunnally dalam Ghozali, 2007).

### **3.5.2 Pengujian Mann Whitney U**

Mann-Whitney U test adalah uji beda antara 1 kelompok dengan kelompok yang lain dengan pendekatan non parametrik. Uji beda ini dilakukan dengan membandingkan median dari dua kelompok yang diuji. Alat statistik ini digunakan untuk menguji hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1 : Terdapat perbedaan antara *level of reliance* pemeriksa K/L pada APIP dengan *level of reliance* pemeriksa Pemda pada APIP

Dalam pengujian hipotesis tersebut, variabel independen yang digunakan adalah *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP (Reliance), sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah Penempatan (AUD).

### **3.5.3 Pengujian MANOVA**

Menurut Sarwono (2013) dalam buku statistik multivariat dijelaskan bahwa Manova adalah suatu teknik statistik yang digunakan untuk menghitung pengujian signifikansi perbedaan rata-rata secara bersamaan antara kelompok untuk dua variabel tergantung atau lebih. Dalam penelitian ini, teknik pengujian ini digunakan untuk menguji hipotesis kedua yakni

H2 : Tidak terdapat perbedaan varians antara persepsi pemeriksa K/L dan pemeriksa PEMDA mengenai Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP

Dalam pengujian hipotesis tersebut, variabel independen yang digunakan adalah Penempatan (AUD), sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah Independensi dan Obyektifitas (INDOB), Kompetensi (KOMPE), Kualitas Pekerjaan Lapangan (WORKP), Efektifitas Audit (AUDITE), dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan (AUDITIR).

#### **3.5.4 Pengujian Analisis Diskriminan Berganda**

Menurut Sarwono (2013) dijelaskan bahwa analisis diskriminan berganda adalah suatu teknik statistik yang digunakan untuk memprediksi probabilitas objek-objek yang menjadi milik dua kategori atau lebih yang benar-benar berbeda yang terdapat dalam satu variabel terikat yang didasarkan pada beberapa variabel bebas. Menurut Ghozali (2011) tujuan dari pengujian ini adalah

1. Mengidentifikasi variabel-variabel yang mampu membedakan antar kelompok
2. Menggunakan variabel-variabel yang telah teridentifikasi untuk menyusun persamaan atau fungsi untuk menghitung variabel baru atau indeks yang dapat menjelaskan perbedaan antar kelompok.
3. Menggunakan variabel yang telah teridentifikasi atau indeks untuk mengembangkan aturan atau cara mengelompokkan observasi di masa datang ke dalam satu dari beberapa kelompok.

Dengan tujuan tersebut diatas, pengujian ini dilakukan untuk membuktikan hipotesis yang ketiga dalam penelitian ini.

H3 : Terdapat pengaruh Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP terhadap *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP

Dalam pengujian hipotesis tersebut, variabel independen yang digunakan adalah Independensi dan Obyektifitas (INDOB), Kompetensi (KOMPE), Kualitas Pekerjaan Lapangan (WORKP), Efektifitas Audit (AUDITE), dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan (AUDITIR), sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP (Reliance).