

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI KEJELASAN
LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN**

Ringkasan Tesis

**Dosen Pembimbing:
Prof. Dr. Abdul Halim, M.B.A., Ak., C.A.**



**Oleh:
Ilham Ganesa Harosbiyanto
17/417074/PEK/22637**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS GADJAH MADA
YOGYAKARTA
2020**

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI KEJELASAN LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN

Ilham Ganesa Harosbiyanto¹, Abdul Halim²

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Indonesia¹,

Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta²

Ilham.harosbiyanto@bpk.go.id¹

ahali58@ugm.ac.id²

INTISARI

LHP BPK ialah sumber informasi akuntabilitas pengelolaan keuangan publik di Indonesia. LHP harus disajikan dengan jelas agar dapat memiliki dampak bagi para pemangku kepentingan. Sebagai penulis LHP, pemeriksa memiliki peran dalam menghasilkan LHP yang jelas. Intensi pemeriksa dapat digunakan menjadi prediktor atas upaya yang dilakukan pemeriksa dalam menyusun LHP yang jelas. Dengan menggunakan theory of planned behavior, penelitian ini mengidentifikasi intensi Pemeriksa BPK dalam menyusun LHP yang jelas, serta persepsi atas faktor-faktor yang memengaruhi intensi tersebut. Penelitian ini menggunakan metodologi kualitatif dengan strategi studi kasus di BPK Perwakilan Provinsi DI Yogyakarta. Data dikumpulkan dengan wawancara semiterstruktur dan telaah dokumen. Disimpulkan bahwa pemeriksa memiliki intensi untuk menyusun LHP yang jelas. Intensi tersebut didukung oleh persepsi atas manfaat LHP yang jelas dan motivasi dari atasan, namun dihambat oleh beban kerja yang tinggi. Ketua tim adalah jabatan yang paling memengaruhi kejelasan LHP.

Keywords: intensi auditor; laporan audit; LHP BPK; teori perilaku yang direncanakan

PENDAHULUAN

Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (UU Nomor 15 Tahun 2004). Pemeriksaan dilakukan untuk mengurangi kemungkinan tidak akuratnya informasi yang menjadi dasar pengambilan keputusan (risiko informasi) (Arens dkk., 2013). Lembaga yang bertugas untuk memeriksa keuangan negara di Indonesia ialah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (UU Nomor 15 Tahun 2006). Di sektor publik, pemeriksaan merepresentasikan kepercayaan atas pengelolaan keuangan negara (ISSAI 1 - The Lima Declaration, 1998) dan komunikasi secara efektif merupakan salah satu cara BPK mendemonstrasikan relevansi kepada pemangku kepentingan (INTOSAI, 2012).

Hasil pemeriksaan yang dilakukan BPK dikomunikasikan kepada para pemangku kepentingan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan (LHP). INTOSAI (1998) menyatakan bahwa laporan harus menyajikan fakta dan penilaian secara objektif, jelas, dan terbatas pada hal-hal yang penting. LHP yang berkualitas memiliki karakteristik tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). LHP yang jelas menyajikan informasi yang andal dan mudah dipahami, sehingga dapat memberikan manfaat yang optimal bagi penggunaannya. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa LHP memiliki kompleksitas keterbacaan yang tinggi, misalnya di Australia (Pound 1981) dan Tunisia (Fakhfakh 2016). Di Indonesia, kondisi ini juga terjadi pada LHP BPK (Fajri, 2016; NIK, 2014). Hal tersebut menunjukkan adanya permasalahan komunikasi BPK yang berupa LHP kepada para pemangku kepentingan.

LHP merupakan keluaran utama proses pemeriksaan bagi sebagian pemangku kepentingan (IAASB, 2014). Untuk itu, LHP harus disusun dengan jelas, yaitu harus mudah dibaca dan dipahami (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). Bagi perusahaan, laporan tahunan yang mudah dibaca membantu pengawasan perilaku oportunistik orang dalam perusahaan sehingga mengurangi biaya agensi (Luo, Li, dan Chen 2018) dan risiko tinjauan regulasi (Hesarzadeh dan Bazrafshan, 2018). Sebaliknya, penerbitan laporan yang tidak layak akan memberikan konsekuensi yang berat, maka penerbitan LHP yang benar sangatlah penting (Arens dkk., 2013). LHP yang dipahami akan memudahkan tindak lanjut dan memberi manfaat bagi pihak yang berkepentingan, sehingga fungsi pemeriksaan BPK dapat tercapai.

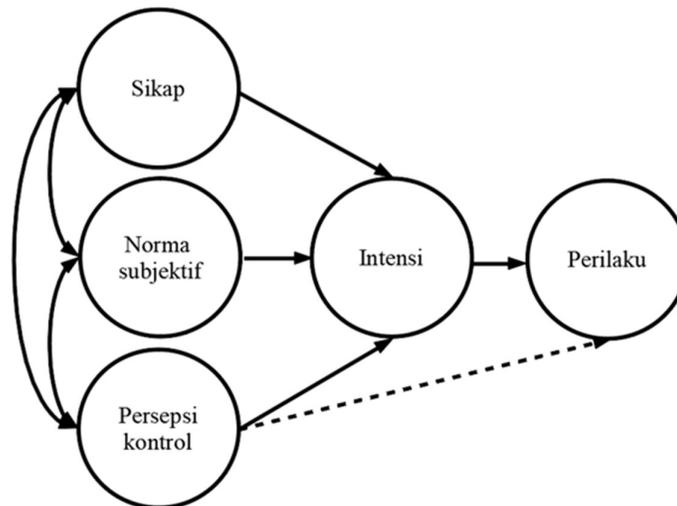
Penyusunan dan penyampaian LHP adalah proses komunikasi dari pemeriksa kepada para pengguna LHP. Secara individu, pemeriksa memiliki pengaruh terhadap kualitas pemeriksaan karena berperan menentukan *output* dan *outcome* pemeriksaan (BPK RI 2017; Li dkk. 2017; Gul, Wu, dan Yang 2013). Dengan kata lain, pemeriksa sebagai sumber informasi dapat menentukan pesan dan saluran komunikasi yang digunakan. Namun, pemeriksa juga dapat membuat kesalahan (Li dkk. 2017; Álvarez-Santullano dan Corrales 2012). Perilaku seseorang, yang dilakukan berdasarkan kemauan sendiri, ditentukan oleh intensi orang tersebut, sehingga perilaku dapat diprediksi melalui intensi (Ajzen 1985). Seseorang diharapkan bertindak sesuai intensinya. Penelitian atas intensi pemeriksa dalam menghasilkan LHP yang jelas menjadi penting untuk mengidentifikasi bagaimana pemeriksa BPK menyusun LHP.

Penelitian ini menggunakan filosofi interpretivisme. Filosofi interpretivisme bertujuan menciptakan pemahaman dan interpretasi baru yang lebih kaya tentang dunia dan konteks sosial (Saunders, Lewis, dan Thornhill 2015). Pendekatan penelitian yang digunakan adalah induksi, yaitu menarik kesimpulan umum dari hal khusus (Saunders, Lewis, dan Thornhill 2015). Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif untuk menyelidiki dan memahami maksud individu atau kelompok terhadap permasalahan manusia atau sosial (Creswell, 2014). Metode penelitian kualitatif digunakan untuk melihat makna dibalik hal-hal yang memengaruhi intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas. Strategi penelitian yang akan digunakan adalah studi kasus deskriptif. Penulis tidak memiliki kendali atas peristiwa yang diteliti karena merupakan peristiwa yang dialami partisipan. Kasus yang dibahas ialah intensi pemeriksa dalam menyajikan LHP yang jelas serta persepsi pemeriksa terhadap sikap, norma subjektif, dan persepsi kontrol yang memengaruhi intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas. Penelitian dilakukan di tahun 2020.

Asumsi penelitian ini ialah setiap pengambilan keputusan pemeriksa dalam penyusunan LHP dilakukan dengan rasional. Keputusan yang diambil telah melalui pertimbangan atas tindakan apa yang akan diambil dan implikasi tindakan tersebut. Pemeriksa memiliki kebebasan untuk menyusun LHP yang jelas, sehingga intensi pemeriksa akan memengaruhi perilaku menyusun LHP yang jelas. Selain itu, penyusunan LHP merupakan aktivitas kompleks yang membutuhkan kemahiran dalam melaksanakannya.

Ajzen (1985) menyatakan bahwa aktivitas yang kompleks seperti mengetik dan menyetir mobil balap memerlukan kontrol yang besar dibandingkan aktivitas yang sederhana seperti jogging. Menulis LHP yang jelas merupakan aktivitas kompleks karena pemeriksa harus melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan prinsip-prinsip etika, menggunakan kemahiran, skeptisisme, serta pertimbangan profesional di seluruh proses pemeriksaan (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017).

Theory of Planned Behavior (TPB) menyatakan bahwa intensi berasal dari *attitude toward behavior* (sikap), *subjective norm* (norma subjektif), dan *perceived behavioral control* (persepsi kontrol atas perilaku) (Ajzen, 1991). Model TPB dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1. Model Theory of Planned Behavior
Sumber: Ajzen (1991)

Sikap adalah penilaian seseorang tentang seberapa besar ia menyukai atau tidak menyukai perilaku tertentu. Semakin besar seseorang menyukai suatu perilaku, semakin besar intensinya untuk melakukan perilaku tersebut. Sikap terdiri atas keyakinan atas suatu objek dan evaluasi subjektif. Keyakinan adalah pandangan seseorang atas suatu perilaku sebagai hal yang bernilai positif atau negatif. Dalam penelitian ini, pemeriksa disebut memiliki keyakinan positif apabila memandang menyusun LHP yang jelas sebagai sesuatu yang baik dan memiliki keyakinan negatif apabila memandang menyusun LHP yang jelas sebagai sesuatu yang buruk. Evaluasi subjektif berupa seberapa besar keyakinan orang atas suatu perilaku. Dalam penelitian ini, apabila pemeriksa menilai LHP yang jelas lebih penting daripada tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, atau ringkas; pemeriksa menilai kejelasan LHP sebagai komponen utama kualitas LHP. Apabila pemeriksa menilai tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, atau ringkas lebih penting; maka kejelasan LHP adalah penunjang kualitas LHP.

Norma subjektif adalah persepsi seseorang atas tekanan sosial untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku tertentu. Tekanan sosial yang dapat memengaruhi seseorang berasal dari orang yang signifikan. Orang yang signifikan adalah orang yang memiliki pengaruh yang besar terhadap seseorang. Dalam penelitian ini, orang signifikan ialah orang yang paling dianggap penting oleh pemeriksa terkait dengan penyusunan LHP yang jelas. Pendapat positif orang signifikan atas kejelasan LHP akan memberikan tekanan sosial kepada pemeriksa sehingga meningkatkan intensi pemeriksa dalam menyusun LHP yang jelas, begitu pula sebaliknya. Norma subjektif terdiri atas keyakinan normatif dan motivasi untuk mematuhi. Keyakinan normatif ialah persepsi seseorang atas pendapat orang signifikan berupa setuju atau tidak setuju atas suatu perilaku. Motivasi untuk mematuhi ialah seberapa ingin seseorang untuk peduli atau memenuhi pendapat orang signifikan. Dalam penelitian ini, pemeriksa memiliki motivasi yang tinggi untuk mematuhi apabila bersedia memenuhi pendapat orang signifikan, begitu pula sebaliknya. Motivasi yang tinggi meningkatkan intensi untuk menyusun LHP yang jelas.

Persepsi kontrol adalah persepsi seseorang atas mudah atau sulitnya melakukan perilaku tertentu. Persepsi kontrol berpengaruh ketika seseorang melakukan aktivitas yang kompleks

(Ajzen, 1985). Persepsi kontrol terdiri atas keyakinan atas kontrol dan persepsi kontrol perilaku. Keyakinan atas kontrol adalah persepsi seseorang atas sumber daya yang dimiliki serta hambatan yang dihadapi untuk dapat melakukan suatu perilaku. Semakin besar sumber daya dan semakin kecil hambatan akan meningkatkan intensi untuk melakukan suatu perilaku. Persepsi kontrol perilaku adalah persepsi mudah atau sulitnya melakukan suatu perilaku berkaitan dengan seberapa banyak sumber daya yang dapat diakses serta hambatan yang dihadapi. Semakin besar kontrol perilaku, maka intensi akan semakin besar dan perilaku lebih mungkin dilaksanakan.

Berdasarkan pemaparan di atas, pertanyaan penelitian ini adalah sebagai berikut.

- RQ1: Bagaimana intensi pemeriksa dalam menyajikan LHP yang jelas?
- RQ2: Bagaimana pemeriksa memersepsikan sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku terhadap intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas?
- RQ3: Faktor apa yang berperan terhadap intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas?

Pemaparan penelitian ini akan dibahas dengan susunan pendahuluan yang berisi latar belakang, pendekatan, asumsi, teori yang digunakan, serta pertanyaan penelitian; metode penelitian; hasil penelitian dan pembahasan; serta kesimpulan.

METODOLOGI PENELITIAN

Aktivitas pengumpulan data divisualisasikan oleh Creswell (2013) sebagai sebuah serial atas aktivitas yang saling terkait untuk mendapatkan informasi yang baik dalam menjawab pertanyaan penelitian. Aktivitas pengumpulan data terdiri atas (1) menentukan tempat/individu, (2) mendapatkan akses, (3) *purposive sampling*, (4) mengumpulkan data, (5) mencatat informasi, (6) menyelesaikan isu lapangan, dan (7) menyimpan data.

Berdasarkan data kepegawaian Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) 2020, BPK Perwakilan Provinsi DI Yogyakarta memiliki 95 pegawai. Pegawai yang melakukan pemeriksaan sejumlah 33 pegawai. Penelitian ini memilih 6 orang sebagai sampel yang terdiri atas 1 orang wakil penanggung jawab (WPJ), 1 orang pengendali teknis (PT), 2 orang ketua tim (KT), dan 2 orang anggota tim (AT). Data penelitian ini didapat melalui wawancara semiterstruktur dengan enam partisipan penelitian. Wawancara dilakukan di Kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Daerah Istimewa (DI) Yogyakarta. Pemilihan partisipan ditentukan berdasarkan usulan Kepala Subauditorat BPK Perwakilan DI Yogyakarta dengan pertimbangan bahwa partisipan tersebut adalah personil yang berada di kantor. Seluruh partisipan penelitian merupakan pegawai BPK RI Perwakilan Provinsi DI Yogyakarta. Sebelum pelaksanaan wawancara, partisipan telah menyetujui kesediaan untuk ikut serta sebagai partisipan dalam penelitian ini.

Berdasarkan data yang dikumpulkan, penulis melakukan analisis dengan menggunakan strategi analisis *relying on theoretical propositions* (mengandalkan saran teoretis) yang dikemukakan Yin (2014). Strategi analisis mengandalkan saran teoretis yang dilakukan dengan menjadikan teori sebagai rujukan dalam pengumpulan data dan analisisnya. Penelitian ini menggunakan TPB sebagai teori rujukan. Saran teoretis yang digunakan dalam TPB adalah sikap, norma subjektif, persepsi kontrol perilaku, dan intensi. Dimensi-dimensi tersebut menjadi tema analisis data.

Creswell (2013) menyatakan bahwa analisis data dalam penelitian kualitatif terdiri atas persiapan dan pengorganisasian data untuk analisis, mereduksi data menjadi tema melalui *coding* dan kondensasi kode, dan menyajikan data. Prosedur analisis data terdiri atas (1) pengorganisasian data; (2) membaca dan membuat memo; (3) deskripsi, klasifikasi, dan interpretasi; dan (4) representasi dan visualisasi. Hasil wawancara berupa rekaman suara ditranskripsi mejadi format teks. Transkripsi dilakukan secara verbatim. Dialog dalam wawancara ditraksripsikan kata per kata sesuai dengan yang diucapkan. Untuk menjaga kerahasiaan partisipan, identitas partisipan diubah menjadi kode. Transkrip kemudian dibaca berulang-ulang dan diberikan kode. Jumlah kemunculan kode mengindikasikan ketertarikan partisipan dalam sebuah kode (Creswell, 2013). Kode-kode yang ditemukan diklasifikasikan dalam kategori subsubtema, subtema, dan tema berdasarkan dimensi dalam TPB. Berdasarkan kode dan klasifikasinya, peneliti menginterpretasi data penelitian secara langsung.

Validitas penelitian ini dipertahankan dengan menggunakan menggunakan prosedur (1) triangulasi; (2) *peer debriefing*; (3) analisis kasus negatif; dan (4) *member checking*. Triangulasi adalah cara untuk mendapatkan sudut pandang yang akurat atas suatu subjek dengan menggunakan lebih dari satu sudut pandang. Triangulasi yang digunakan ialah triangulasi sumber dan metode. *Peer debriefing* dalam penelitian ini dilaksanakan melalui audiensi dengan dosen pembimbing, dosen penguji, serta peserta seminar riset mahasiswa I, II, III, dan IV. Analisis kasus negatif dilakukan ketika terdapat bukti yang tidak sesuai dengan pola atau kode atau tema (Creswell 2013). Peneliti memberikan penilaian realistis atas bukti yang tidak sesuai pola, kode, atau tema. *Member checking* dilakukan dengan meminta klarifikasi hasil interpretasi wawancara kepada partisipan penelitian.

Reliabilitas penelitian ditingkatkan dengan memastikan bahwa perekaman wawancara dilakukan dengan baik. Wawancara direkam dengan dua alat perekam berupa telepon tablet sebagai perekam utama dan telepon genggam sebagai perekam cadangan. Perekaman dilakukan dengan pilihan kualitas suara *high* untuk perekam utama dan *medium* untuk perekam cadangan. Hasil transkripsi wawancara diperiksa kembali untuk memastikan tidak ada kesalahan pengetikan wawancara.

HASIL PENELITIAN DAN DISKUSI

Wawancara dilakukan terhadap enam partisipan penelitian dengan masa kerja di BPK paling sedikit 10 tahun dan paling banyak 25 tahun. Rincian partisipan penelitian ini ditampilkan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Deskripsi partisipan dan wawancara

No.	Kode Partisipan	Jabatan dalam Tim	Masa Kerja (tahun)	Wawancara	Durasi
1	P1	Anggota tim	10	31 Januari 2020	40 menit
2	P2	Ketua tim	13	3 Februari 2020	100 menit
3	P3	Ketua tim	24	3 Februari 2020	35 menit
4	P4	Anggota tim	11	3 Februari 2020	44 menit
5	P5	Pengendali teknis	13	4 Februari 2020	73 menit
6	P6	Wakil penanggung jawab	25	5 Februari 2020	30 menit

Intensi

Penelitian ini menunjukkan bahwa pemeriksa memiliki intensi untuk menghasilkan LHP yang jelas. Intensi muncul karena rasa tanggung jawab tugas, dan keinginan berkontribusi, seperti diungkapkan dalam wawancara berikut.

Setiap pemeriksaan pastinya pengen bikin yang bagus terus. *Udah* ada beban moral di situ kan. Dari auditor sudah ditugaskan, sudah digaji, dibayar, mau bikin bagus *gitu* kan. (P1-71)

Intensi tersebut didukung upaya pemeriksa untuk menghasilkan LHP yang jelas dengan menggunakan kata populer dan memberikan penjelasan pada kata asing; melakukan komunikasi dan konfirmasi dengan *auditee* sepanjang pemeriksaan; dan mengingatkan bawahan untuk menulis LHP yang jelas. Hal itu tampak dari hasil wawancara berikut.

Kemudian juga kita perlu menguji, apa, penggunaan bahasa lagi, jadi sebisa mungkin apa yang diusulkan oleh anggota tim dalam konsep temuan pemeriksaan itu kondisinya harus jelas dan mungkin tidak sampai menggunakan bahasa-bahasa teknis yang, apa, yang tidak dimengerti oleh pihak lain tadi. ... Itu sebisa mungkin di konsep temuan pemeriksaan itu sudah dijabarkan, apa sih arti dari yang dimaksud ini, Misalnya kita buat, apa, sebelum disingkat, kita buat kepanjangannya dulu atau, apa, kita buat definisinya dulu. (P2-27)

Itu yang saya selalu ingatkan ke *temen-temen* saya. Pada saat apa... jadi PT ya. ... Itu yang kita berharap sih kalimat yang sederhana. Kalau menurut saya sih harus sesederhana mungkin. Sederhana mungkin tanpa ada istilah-istilah yang mungkin menyulitkan. (P5-92)

Ya Komunikasi. Komunikasi sepanjang periode pemeriksaan secara keseluruhan. Dari perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, *gitu*. Dari pelaksanaan *kan* kita komunikasi *ni* supaya oh bener masalahnya itu *gitu*. Satu masalah itu kita angkat telah dipahami bersama antara auditor dengan yang diaudit *gitu*. Jadi masalahnya ini *ya firm gitu*. ... (P6-44)

Hal tersebut sejalan dengan Rencana Strategis (Renstra) BPK 2016–2020 (Rencana Strategis Badan Pemeriksa Keuangan Tahun Anggaran 2016 Sampai Dengan Tahun Anggaran 2020, 2015, p. 44) yang menyatakan intensi BPK agar LHP BPK bermanfaat bagi perbaikan efektivitas dan akuntabilitas pengelola keuangan negara.

Sikap

Pemeriksa memandang kejelasan LHP dengan sikap positif. Partisipan menilai LHP yang jelas memberikan manfaat bagi penggunaanya karena LHP mengandung rekomendasi temuan. LHP harus dapat tersampaikan dengan baik agar entitas yang diperiksa dapat mengerti dan dapat menindaklanjuti rekomendasi temuan.

... LHP ... yang jelas itu sangat penting karena nantinya dari LHP itu entitas akan memperbaiki apa *ya*, manajemennya *ya*, proses atau prosedur atau kebijakan di manajemennya... (P2-91)

Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), jelas merupakan salah satu keharusan dalam menyusun laporan. SPKN wajib diikuti pemeriksa, sehingga persyaratan dalam SPKN akan ditanggapi dengan positif oleh pemeriksa. NIK (2014) menyatakan bahwa waktu dan cara menyajikan temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang membuat informasi berharga dalam laporan menjadi bermanfaat.

Evaluasi subjektif menunjukkan bahwa secara umum pemeriksa menganggap kejelasan LHP sebagai dimensi penunjang kualitas LHP. Pemeriksa menganggap akurat, lengkap, meyakinkan,

dan objektif lebih penting dalam menghasilkan LHP yang berkualitas. Dari enam partisipan penelitian ini, hanya satu partisipan dengan jabatan anggota tim yang menganggap jelas sebagai dimensi kualitas LHP paling penting. Hal itu tampak pada hasil wawancara berikut.

... empat besar itu sebetulnya adalah lengkap, akurat, terus meyakinkan, jelas. ... *Kalo objektif ini sudah pasti objektif.* (P2-105)

1 akurat *ya*, 2 objektif, 3 lengkap, 4 meyakinkan, 5 ringkas, 6 jelas, 7 baru tepat waktu, *sih.* (P6-58)

LHP yang akurat, objektif, lengkap, dan meyakinkan lebih diprioritaskan karena LHP BPK sering berhubungan dengan ranah hukum (Pemeriksa, 2010). Pasal 14 UU Nomor 15 Tahun 2004 serta Pasal 8 Ayat 3 dan 4 UU Nomor 15 Tahun 2006 menyatakan bahwa apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana, BPK segera melaporkan hal tersebut kepada instansi yang berwenang. Laporan BPK tersebut dijadikan dasar penyidikan oleh aparat penegak hukum. Hal ini menjadi alasan kenapa unsur-unsur yang menguatkan isi LHP lebih penting dibandingkan kemudahannya untuk dibaca.

Norma Subjektif

Pemeriksa mempertimbangkan berbagai pihak dalam menyusun LHP, baik pihak internal sesama pemeriksa maupun pihak eksternal seperti eksekutif, legislatif, aparat penegak hukum, dan masyarakat. Dari pihak-pihak tersebut, pemeriksa menganggap pihak internal sesama pemeriksa adalah orang yang paling signifikan dalam menyusun LHP yang jelas, khususnya atasan dalam tim pemeriksaan. Dari seluruh atasan pemeriksa, atasan yang paling signifikan bagi pemeriksa ialah penanggung jawab pemeriksaan. Hal itu tampak dari hasil wawancara berikut.

Paling punya peran dan *nggak* bisa diganggu gugat *ya* penanggung jawab. (P4-32)

Pemeriksa memersepsikan atasan sebagai pihak signifikan karena atasan dianggap memiliki kekuatan legitimasi dan kepakaran (*expert*) (French dan Raven dalam Albrecht dkk. 2011). Penanggung jawab memiliki pengaruh terbesar karena memiliki wewenang untuk *me-review* dan menyetujui LHP (PMP 2015 dan Permen PANRB Nomor 49 Tahun 2018). Hal ini membuat peran penanggung jawab menjadi sangat signifikan dalam tim.

Pemeriksa juga meyakini atasan memiliki keyakinan positif terhadap penyusunan LHP yang jelas. Hal itu tampak dari hasil wawancara berikut.

Misalnya dari PT ... memperhatikan juga tata bahasa, *ya*. Artinya ada predikat, subjek, predikat, dan objek, sama keterangan. ... kalau di sini dari PT maupun WPJ pasti akan selalu menekankan seperti itu. (P2-35)

Meskipun atasan memiliki keyakinan yang positif, terdapat perbedaan pemahaman atau gaya penulisan dari masing-masing atasan terkait LHP yang jelas. Di satu sisi, ada atasan yang menginginkan laporan disusun dengan rinci dan detail sehingga menghasilkan banyak tulisan. Di sisi lain, ada atasan yang menginginkan laporan yang ringkas, hanya mengungkap substansi. Hal itu tampak dari hasil wawancara berikut.

Kadang ada pimpinan yang menganggap material masalah gaya bahasa, tapi kadang ada yang *gak*. ... *kayak* (nama penanggung jawab pemeriksaan) itu detail dia, ..., bahkan penempatan kata, susunan kalimat. Yang paling sering diingatkan ... kalimat bahasa Indonesia yang baik dan benar itu S-P-O-K katanya. ... Tapi ada juga penanggung jawab yang *gak sampe* situ, yang penting substansinya. (P5-161)

Pemeriksa langsung memenuhi usulan koreksi dari atasan selama tidak mengubah substansi temuan pemeriksaan. Artinya, koreksi redaksional/kejelasan akan dipatuhi oleh pemeriksa. Hal itu tampak pada hasil wawancara berikut.

Kalau terkait dengan redaksional langsung dilaksanakan, tapi kalau terkait dengan substansi harus didiskusikan, *gitu*. (P6-12) ... Ketua tim itu sekali dia *ngoreksi*, anggota tim langsung *kok* mengoreksi *gitu* jadi *nggak* ada penolakan. (P6-32)

Motivasi pemeriksa untuk mematuhi orang signifikan cukup kuat karena bawahan akan menyesuaikan gaya bahasa yang ditulis dengan gaya bahasa atasan. Penyesuaian dengan gaya bahasa atasan dilakukan untuk mempercepat proses persetujuan, sehingga waktu penyusunan LHP menjadi lebih singkat.

Kontrol Perilaku

Pendidikan dan pelatihan penulisan LHP dilaksanakan dalam diklat fungsional pemeriksa. Pemeriksa sudah pernah mengikuti diklat terkait penulisan LHP setidaknya satu kali.

Kalo dari kantor itu, *kalo* diklat kemarin diklat anggota tim senior ada, terus kemarin *tu crash program* juga ada. ATS (anggota tim senior) tahun 2016, *crash program* baru kemarin 2019. ... Sama diklat *tu* kayaknya pernah *sih* waktu di DKI (Daerah Khusus Ibukota {Jakarta}) *tu* ada juga diklat *nyusun* LHP. ... Bahkan ketika kemarin kita diklat LKPD ada juga *kok* materi itu. Ada disisipkan situ untuk laporan. (P1-26, 28, 30)

Dalam menyusun laporan, pemeriksa memiliki acuan penulisan LHP antara lain SPKN, gaya selingkung, dan LHP terdahulu, seperti diungkapkan dalam wawancara berikut.

Kalo secara garis besarnya kan SPKN tadi harus jelas *gitu* kan. Secara teknis itu ada selingkung. Nah itu dua itulah yang utama ... (P6-24)

Pemeriksa merasa panduan yang ada telah cukup menjadi acuan dalam penulisan LHP, tetapi belum tentu setiap pemeriksa memahami seluruh isi acuan penulisan, seperti terungkap dalam hasil wawancara berikut.

Saya kira *udah* cukup. Maksudnya, kadang-kadang dari yang sudah ada pun kita masih istilahnya *belum* begitu paham semuanya *gitu* lho. Kalau saya sebut kayak selingkung itu pun masih lupa-lupa. (P4-84)

Selain dari diklat dan acuan, pengalaman juga meningkatkan kemampuan pemeriksa. Peningkatan kemampuan didapat dari keragaman dan perulangan kasus yang ditangani. Selain itu, terdapat transfer pengetahuan di antara pemeriksa, sehingga lingkungan kerja memengaruhi kemampuan pemeriksa. Hal itu terungkap dalam hasil wawancara berikut.

... Dalam arti kita punya referensi dari LHP sebelumnya, sudah *familiar*, sudah tahu kita, ini bagaimana kita nyusunnya. Formatnya mungkin sudah ada. Apalagi mungkin kalau LHP PDTT (pemeriksaan dengan tujuan tertentu), itu kan biasanya kita bicara masalah konstruksi, temuannya pasti kurang volume. Nah kita sudah punya format baku. Terutama untuk kekurangan volume ya, pekerjaan-pekerjaan fisik kurang volume, terus keterlambatan, itu kita sudah punya format baku. Jadi *temen-temen* sudah tinggal mengikuti format itu aja. (P5-179)

Hal ini sejalan dengan Gibson dkk. (2011) yang menyatakan bahwa kinerja merupakan hasil dari kombinasi antara upaya dengan kemampuan, keterampilan, dan pengalaman seseorang.

Pemeriksa menyatakan bahwa hambatan dalam menyusun LHP ialah kekurangan sumber daya manusia (SDM) dan waktu. Hal tersebut mengakibatkan kelebihan beban kerja, seperti tampak dari hasil wawancara berikut.

... waktu kita dalam penyusunan laporan, terutama temuan pemeriksaan itu sangat sempit dan itu pasti di akhir-akhir. ... *Udah* belasan tahun saya di BPK polanya *gitu*: 1 ketua tim, 3 anggota tim, 30 hari ... Itu pemda sekarang sudah pake macam-macam alat. Mereka sudah gunakan macam-macam sudah pake aplikasi. Kita juga harus pasti periksa aplikasinya. ... *Temen temen* di lapangan baru bisa nyusun laporan ketika sudah menyelesaikan seluruh prosedur kan. Pasti itu di akhir, gak mungkin di awal. Ya ada mungkin beberapa ketua tim yang coba nyusun dari awal, ya ada, tapi gak ini lah, pasti mereka nunggu selesai semua mereka nyusun laporan LTP (laporan temuan pemeriksaan). Ya kan cikal bakalnya LHP kan LTP. Nah itu di akhir akhir. (P5-219, 221, 223, 237)

Pemeriksa juga mengeluhkan adanya metode kerja yang kurang efisien, sehingga menambah beban kerja dan mengurangi waktu untuk pekerjaan yang lebih efektif, seperti tampak dari hasil wawancara berikut.

... Cuma kalau yang SIAP itu kan kita harus *upload* dokumen, data-data itu di-*upload*. Sementara kita *entar* butuh *hardcopy* juga untuk KHP (konsep hasil pemeriksaan). Nah, itu kan yang agak gimana, *udah* pakai sistem tapi tetap butuh *hardcopy* gitu *lho*. (P4-120)

Beban kerja yang tinggi menyebabkan kesalahan dalam penyusunan konsep LHP, seperti dinyatakan dalam wawancara berikut.

Masih banyak di, masih dijumpai kesalahan kesalahan redaksional sampai di WPJ yang tadi harusnya sudah selesai. Itu disebabkan oleh memang *load* dari teman-teman pemeriksa itu tinggi. Jadi frekuensi pemeriksaan di Jogja ini kan banyak. *Temen-temen* Auditor tidak sempat istirahat. Jadi setelah pemeriksaan LKPD lanjut ke pemeriksaan kinerja tanpa jeda itu. Lanjut ke pemeriksaan PDTT, sehingga tingkat kejenuhan nya lumayan. Jadi, mengurangi apa mengurangi ketelitian dan kecermatan. Ya koreksi redaksional masih dijumpai. (P6-10)

Persepsi kontrol perilaku adalah persepsi mudah atau sulitnya menyusun LHP yang jelas. Dalam penelitian ini, terdapat perbedaan pendapat antar-pemeriksa terkait tingkat kesulitan penyusunan LHP yang jelas, 3 partisipan menyatakan mudah dan 3 partisipan lainnya menyatakan sulit. Rekapitulasi persepsi kontrol partisipan disajikan pada Tabel 2.

Persepsi kontrol dalam menyusun LHP yang jelas dipengaruhi oleh hal-hal berikut.

1. Pengalaman kerja

Pemeriksa yang memiliki masa kerja yang lama memiliki akumulasi pengetahuan dan pengalaman. Hal tersebut membuat pemeriksa familier dengan pemeriksaan dan penyusunan LHP serta memiliki acuan format laporan, sehingga memudahkan pemeriksa menyusun LHP yang jelas. Hal tersebut tampak dari hasil wawancara berikut.

Jadi kalau yang saya bilang gampang, mungkin tadi LK gampang. Karena yang kita periksa adalah asersi atas laporan keuangan ya itu itu *aja*. Dalam arti kita punya referensi dari LHP sebelumnya, sudah *familiar*, sudah tahu kita, ini bagaimana kita *nyusunnya*. Formatnya mungkin sudah ada. Apalagi mungkin kalau LHP PDTT, itu kan biasanya kita bicara masalah konstruksi, temuannya pasti kurang volume. Nah kita sudah punya format baku. Terutama untuk kekurangan volume ya, pekerjaan-pekerjaan fisik kurang volume, terus keterlambatan, itu kita sudah punya format baku. Jadi *temen-temen* sudah tinggal mengikuti format itu aja. (P5-179)

Pengalaman kerja menjadikan pemeriksa lebih menguasai pekerjaannya. Hal ini sesuai dengan penelitian Kotur dan Anbazhagan (2014) yang menunjukkan bahwa tingginya pengalaman kerja memberi dampak lebih baik terhadap kinerja karyawan dari pada pendidikan yang tinggi. Nelson

dan Tan (2005) yang melakukan *review* atas penelitian-penelitian *auditing judgment and decision making (JDM)* atau penilaian audit dan pengambilan keputusan menunjukkan bahwa pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Tabel 2. Persepsi kontrol partisipan

Partisipan	Jabatan	Persepsi Kontrol	Masa Kerja (tahun)	Penjelasan
P1	AT	Sulit	10	Memiliki dampak hukum.
P2	KT	Sulit	13	Harus menyajikan secara meyakinkan dan jelas hubungan antara tujuan, kriteria, simpulan, dan rekomendasi pemeriksaan.
P3	KT	Mudah	24	Sudah pengalaman dan menulis LHP atas pemeriksaan yang dilakukan sendiri.
P4	AT	Sulit	11	Harus membuat laporan yang mudah dipahami pembaca LHP yang beragam.
P5	PT	Mudah	13	Telah familier dengan pemeriksaan dan penyusunan LHP.
P6	WPJ	Mudah	25	Mudah, tetapi kualitasnya akan berkurang apabila beban pekerjaan pemeriksa tinggi.

2. Jabatan dalam tim

Pemeriksa yang memiliki jabatan lebih rendah memersepsikan penyusunan LHP sulit karena merupakan pihak yang menyusun konsep LHP dari awal hingga LHP siap terbit. Pemeriksa yang memiliki jabatan lebih tinggi memersepsikan penyusunan LHP mudah karena baru terlibat saat konsep LHP sudah siap. Penyusunan konsep LHP merupakan tanggung jawab KT berdasarkan masukan dari AT. Konsep tersebut kemudian diserahkan kepada PT dan penanggung jawab (PJ)/WPJ untuk di-*review* dan disetujui, seperti dinyatakan P6 berikut.

Ketua tim itu hanya fokus pada timnya saja, ... anggota tim ... bertanggung jawab pada PKP yang diberikan kepadanya. Ketika sudah sampai ke KT, mungkin itu sebetulnya harapannya adalah *layer* yang terakhir untuk kesalahan-kesalahan redaksional, gitu. Ya kan. Harusnya malah *nggak* sampai ke PT kalau kesalahan redaksional gitu. Harusnya selesailah di ketua tim (P6-16)

3. LHP memiliki dampak hukum

LHP merupakan produk BPK yang dekat dengan ranah hukum, baik karena BPK melaporkan temuan yang berindikasi pidana kepada aparat penegak hukum maupun gugatan terhadap BPK. BPK kerap menjadi subjek gugatan atas LHP yang diterbitkannya (Media Indonesia, 2019). Sejak Tahun 2016 sampai dengan 2018, terdapat 29 LHP BPK yang digugat telah dinyatakan berkekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) (BPK RI, 2019). Kesalahan pemilihan kata dalam LHP dapat menimbulkan akibat hukum, seperti dinyatakan dalam hasil wawancara berikut.

Kemudian juga perlu berhati-hati juga ketika ... menjadi permasalahan, permasalahan hukum ya. ... *Ngga* saya sebutkan perwakilannya itu. Ya, perwakilan X itu pernah menyebut apa, bupati atau gubernur titik-titik sebagai inisiator. ... Ketika dibaca APH (aparat penegak hukum), dia *kan ooh* inisiator ini berarti sudah melanggar hukum. Padahal belum tentu kan. (P2-89)

Potensi dampak hukum menyebabkan pemeriksa menjadi lebih berhati-hati dalam menyusun LHP, sehingga mempersulit penyusunan LHP yang jelas.

4. Keragaman pembaca LHP

Pengguna LHP BPK memiliki latar belakang pendidikan yang beragam. Selain itu, tidak seluruh pengguna LHP memiliki waktu untuk membaca LHP dengan detail, sehingga mengurangi pemahaman pembaca. Hal ini dinyatakan dalam wawancara berikut.

... orang DPRD itu *kan nggak* dari sarjana *aja*, sekarang DPRD (dewan perwakilan rakyat daerah) ada yang dari lulusan SMP (sekolah menengah pertama), SD (sekolah dasar) mungkin ada. Nah *gimana* kita *bikin* temuan yang istilahnya pengguna laporan kita paham tanpa harus bertanya lagi ke kita. (P4-60)

Pengguna LHP yang belum familier dengan pemeriksaan dan LHP BPK akan kesulitan memahami LHP BPK. Hal ini menyebabkan pemeriksa kesulitan mengomunikasikan LHP, seperti dinyatakan dalam hasil wawancara berikut.

Entitas barunya kemarin itu KPU (Komisi Pemilihan Umum), KPU DIY (Daerah Istimewa Yogyakarta). ... Karena mereka juga jarang diperiksa *kan*. ... bahkan gak pernah sama sekali *gitu ya*. Ya baru pertama itu diperiksa. Akhirnya kita agak kesulitan juga komunikasinya. Nah LHP-nya banyak salah tafsir oleh mereka. (P5-119)

Meskipun pembaca memiliki latar belakang yang beragam dan waktu membaca yang sedikit, pengguna LHP yang sudah familier dengan pemeriksaan dan LHP BPK mudah memahami LHP BPK. Selain itu, pemahaman penggunaan terhadap LHP dicapai melalui komunikasi pemeriksa yang intens sejak sebelum LHP diterbitkan, seperti diungkap dalam wawancara berikut.

Iya, *gak* pernah ada DPRD yang datang untuk menanyakan 'Ini temuannya apa *sih* sebenarnya? Ini isinya apa *sih* sebenarnya?' *kayanya engga tuh*. ... Entitas-entitas yang rutin kita periksa *ya*, mereka sebenarnya sudah pahlamlah dengan gaya bahasa kita sudah paham. (P5-114)

Selain eksekutif dan legislatif, pengguna LHP BPK juga termasuk masyarakat, instansi penegak hukum, dan lembaga yang mempunyai kepentingan terhadap LHP (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). Pengguna LHP memiliki karakteristik yang beragam. Selain itu, intensitas komunikasi pemeriksa BPK dengan pengguna LHP tersebut mungkin lebih sedikit dibandingkan dengan eksekutif dan legislatif, sehingga ruang pemaparan LHP semakin sedikit. Hal ini dapat meningkatkan kesulitan menyusun LHP yang jelas.

Faktor yang berperan terhadap intensi

Dalam penelitian ini, intensi menyusun LHP yang jelas ada di tiap pemeriksa. Dimensi sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku memengaruhi intensi pemeriksa dalam menyusun LHP yang jelas. Pemeriksa menekankan manfaat LHP yang jelas (sikap), pengaruh atasan (norma subjektif), dan sumber daya (kontrol perilaku) adalah dimensi yang paling memengaruhi intensi dalam menyusun LHP yang jelas, seperti diungkapkan dalam wawancara berikut.

... artinya LHP itu sangat, yang jelas itu sangat penting karena nantinya dari LHP itu entitas akan memperbaiki, apa ya, manajemennya ya, proses atau prosedur atau kebijakan di manajemennya, seperti itu. (P2-91)

... Ada orang yang kalau sudah disuruh ketua timnya baru *nyusun*, ada juga. Sementara ini, 'oh besok lah' aku *udah* ada ini *clue-clue*-nya mau bikin temuan, tapi besok ajalah.

Tapi ketika dia *udah* ketua tim *nyuruh* bikin temuan, besok kumpulkan, nah, dia baru semangat. Ada niat, tapi ada *push* dari luar juga. Ada juga dorongan dari luar. (P4-110)

... pedoman penulisan LHP pasti harus kita jadikan acuan. Yang kedua, penanggung jawab pasti, penanggung jawab itu memengaruhi. (P5-155)

Berarti kemampuan, ya, kemampuan auditor. Kalau dia *qualified*, mudah untuk diarahkan, *gitu*. Tapi *kalo* kemampuannya *emang* kurang, ya *segitulah*. Pendampingan terus-menerus, supaya yang *nggak on the track* itu bisa *on the track*. (P6-80)

Penelitian ini juga mengidentifikasi siapa pihak yang paling penting dalam menghasilkan LHP yang jelas. Intensi pihak tersebut akan memberikan dampak yang lebih besar terhadap kejelasan LHP. Dari enam partisipan, lima partisipan mengidentifikasi bahwa ketua tim ialah pihak yang memiliki peran paling penting, sedangkan satu partisipan lainnya mengidentifikasi pengendali teknis sebagai pihak yang paling berperan. Ketua tim bertugas untuk menyaring konsep temuan dari anggota tim. Hal ini tampak dalam hasil wawancara berikut.

Kuncinya... sebetulnya di mana, *ya*? Di KT, lah. Artinya *kan* tidak semua konsep temuan pemeriksaan yang diajukan oleh, apa, diajukan oleh anggota tim itu bisa diterima, *gitu* kan. ... itu memang tugasnya ketua ... menyaring. (P2-41)

Tidak seperti PT dan PJ yang harus mengawasi banyak tim, KT memiliki fokus penuh pada satu tim, Penelitian ini menunjukkan bahwa ketua tim memiliki peran paling penting dalam menghasilkan LHP yang jelas. Hal ini sesuai dengan Permen PANRB Nomor 49 Tahun 2018 yang menyatakan bahwa tanggung jawab ketua tim ialah menyusun konsep LHP sesuai unsur-unsur temuan seperti kondisi, kriteria, sebab dan akibat.

Keterbatasan penelitian

Lokasi objek penelitian hanya di BPK Perwakilan Provinsi DIY. Penelitian ini hanya mencakup persepsi pemeriksa pada BPK Perwakilan Provinsi DIY, sehingga tidak dapat digeneralisasi terhadap unit kerja BPK lainnya. Penelitian ini tidak menguji pemahaman pengguna LHP BPK, sehingga tidak dapat menyajikan persepsi pengguna LHP. Penelitian ini juga tidak mengukur tingkat kejelasan LHP BPK, sehingga tidak dapat menyandingkan antara intensi dengan kejelasan LHP BPK.

KESIMPULAN

Sebagai pemeriksa eksternal keuangan negara, LHP BPK menjadi sumber informasi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara. Agar memberikan dampak kepada masyarakat, LHP BPK harus disajikan dengan jelas, yaitu mudah dibaca dan dipahami. Perilaku untuk menghasilkan LHP yang jelas dipengaruhi oleh intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas. Penelitian ini dilakukan untuk mengidentifikasi persepsi pemeriksa terhadap dimensi yang memengaruhi intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas, yaitu sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku.

Hasil dari penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Pemeriksa memiliki intensi untuk menghasilkan LHP yang jelas.
2. Sikap, norma subjektif, dan persepsi kontrol perilaku merupakan faktor yang berperan terhadap intensi pemeriksa untuk menyajikan LHP yang jelas.

3. Pemeriksa menekankan bahwa manfaat LHP yang jelas (sikap), pengaruh atasan (norma subjektif), dan beban kerja (kontrol perilaku) adalah faktor yang paling memengaruhi intensi dalam menyusun LHP yang jelas. Ketua tim adalah jabatan yang paling memengaruhi penyajian LHP yang jelas.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. (1985). From Intentions to Actions: A Theory of Planned Behavior. In *Action Control* (pp. 11–39). Springer Berlin Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-69746-3_2
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2011). *Fraud Examination* (4th ed.). Cengage Learning.
- Álvarez-Santullano, M. M., & Corrales, F. J. L. (2012). Description of the different mistakes made by the auditors when they draft audit reports. A study applied to the galician companies. *Revista Galega de Economía*, 21(December 2012), 1–31.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2013). *Auditing and Assurance Services* (15th ed.). Pearson Education, Inc.
- Pedoman Manajemen Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan, (2015).
- Rencana Strategis Badan Pemeriksa Keuangan Tahun Anggaran 2016 Sampai Dengan Tahun Anggaran 2020, (2015).
- Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, (2017).
- BPK RI. (2019). *Laporan Kinerja BPK Tahun 2018*.
http://www.bpk.go.id/assets/files/storage/2019/07/file_storage_1562836555.pdf
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry & Research Design: Choosing Among Five Approaches* (3rd ed.). SAGE Publications, Inc.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (4th ed.). SAGE Publications, Inc.
- Fajri, R. N. (2016). *Evaluasi Pemahaman Auditee atas Temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tentang Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah Kabupaten Sleman)*. Universitas Gadjah Mada.
- Fakhfakh, M. (2016). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: An original investigation from the Tunisian case. *Cogent Business & Management*, 3(1).
<https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360>
- Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., Donnelly, J. H., & Konopaske, R. (2011). *Organizations: Behavior, Structure, Processes* (14th ed.). McGraw-Hill.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993–2023.
<https://doi.org/10.2308/accr-50536>
- Hesarzadeh, R., & Bazrafshan, A. (2018). Corporate reporting readability and regulatory review risk. *Baltic Journal of Management*, 13(4), 488–507. <https://doi.org/10.1108/BJM-11-2017-0357>
- IAASB. (2014). *A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality* (Issue February).
- ISSAI 1 - The Lima Declaration, Pub. L. No. ISSAI 1 (1998).
<http://www.issai.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E69B065140169B62FoC6C3A5B>
- ISSAI 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens, Pub. L. No. ISSAI 12, 1 (2012).
<http://www.issai.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C9F95B95A47717A015B>

- Kotur, B. R., & Anbazhagan, S. (2014). Education and Work-Experience - Influence on the Performance. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(5), 104–110.
- Li, L., Qi, B., Tian, G., & Zhang, G. (2017). The Contagion Effect of Low-Quality Audits at the Level of Individual Auditors. *The Accounting Review*, 92(1), 137–163.
<https://doi.org/10.2308/accr-51407>
- Luo, J., Li, X., & Chen, H. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of Accounting Research*, 11(3), 187–212.
<https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.04.001>
- Media Indonesia. (2019). *BPK Evaluasi LHP yang Kerap Digugat*.
<https://mediaindonesia.com/read/detail/277531-bpk-evaluasi-lhp-yang-kerap-digugat>
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 49 Tahun 2018 Tentang Jabatan Fungsional Pemeriksa, (2018).
- Nelson, M., & Tan, H. (2005). Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41–71. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.41>
- NIK. (2014). *Peer Review Report On The Supreme Audit Board of The Republic of Indonesia* (Issue April).
- Pemeriksa. (2010, August). BPK Dalam Ranah Hukum. *Pemeriksa Edisi 121/Agustus 2010/Tahun XXX*, 5–6.
- Pound, G. D. (1981). A Note on Audit Report Readability. *Accounting & Finance*, 21(1), 45–55.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1981.tb00028.x>
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, 1 (2004).
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, 1 (2006).
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2015). *Research Methods for Business Students*. In *Pearson* (7th ed.). Pearson.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research : design and methods* (5th ed., Vol. 91). SAGE Publications, Inc.