

MATRA PEMBARUAN

www.matrapembaruan.com

e-ISSN: 2549-5283

p-ISSN: 2549-5151

Matra Pembaruan 1 (2) (2017): 85-98

Keywords: *Performance Audit, Recommendation, Benefit, Auditee.*

Kata Kunci: *Pemeriksaan Kinerja, Rekomendasi, Manfaat, Auditee.*

*Korespondensi

Phone : +62 812 391 68303

Email : nicoand14@gmail.com



**BADAN PENELITIAN DAN
PENGEMBANGAN (BPP)
KEMENTERIAN DALAM
NEGERI**

Jl. Kramat Raya No 132, Jakarta Pusat
10450

MANFAAT PEMERIKSAAN KINERJA TERHADAP AUDITEE BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

Nico Andrianto¹, Andi Wibowo², Budiman
Sihaloho^{3,*}

^{1,2,3} Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia,
Jl. Gatot Subroto, 31, Jakarta

Dikirim: 12 Juni 2017; Direvisi: 12 Juli 2017; Disetujui: 25 Juli
2017

Abstract

Benefit of implementing audit recommendation is an important factor in performance audit. This paper present results of descriptive research using survey method to auditee of BPK's performance audit aimed to assess the extent of benefits of BPK's performance audit and to know BPK's performance audit recommendation over entities being audited (auditee). Survey was conducted to BPK's auditees that consist of Ministries/agencies, state /local owned enterprises, hospitals, as well as regional work units (SKPD) in Provincial/District/City government and "other entities". The survey results show that BPK's performance audit help improving the performance of the auditee, where auditee at regional government level (including local owned enterprises) get greater benefit than the central government (including state owned enterprises). The survey result shows higher frequency of performance audit conducted and better quality of BPK's recommendation provides greater benefits to the auditee. This survey also shows that 90% of respondents agree that BPK's recommendations can be implemented. Some inputs presented by the auditee related efforts should to be taken by the BPK to improve the quality of audit and recommendation, to increase the level of follow up by the auditee.

Intisari

Aspek manfaat sebagai dampak dari pelaksanaan rekomendasi merupakan faktor penting dalam pemeriksaan kinerja. Tulisan ini menguraikan hasil dari penelitian deskriptif melalui metode survei untuk menilai sejauh mana manfaat hasil pemeriksaan kinerja BPK serta mengetahui pengaruh rekomendasi yang diberikan oleh BPK terhadap entitas yang diaudit (*auditee*). Survei dilakukan terhadap obyek pemeriksaan kinerja BPK yang berasal dari Kementrian/Lembaga, BUMN/BUMD, RSUD, serta Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota dan "entitas lainnya". Hasil survei menunjukkan pemeriksaan kinerja BPK bermanfaat untuk meningkatkan kinerja *auditee*, dimana *auditee* pemerintah daerah mendapatkan manfaat yang lebih besar dibandingkan pemerintah pusat. Survei juga menunjukkan, semakin tinggi frekuensi pemeriksaan kinerja, semakin baik kualitas rekomendasi yang diberikan memberikan manfaat yang lebih besar bagi *auditee*. 90% responden menyatakan, rekomendasi yang diberikan BPK dapat ditindaklanjuti. Beberapa masukan diberikan oleh *auditee* terkait upaya yang perlu dilakukan oleh BPK untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan dan kualitas rekomendasi untuk meningkatkan pelaksanaan tindak lanjut oleh *auditee*.

I. PENDAHULUAN

Setelah membaiknya opini laporan keuangan entitas pemerintah sebagai produk pemeriksaan keuangan beberapa tahun terakhir, BPK mulai meningkatkan proporsi pelaksanaan pemeriksaan kinerja (BPK, 2015; BPK, 2016). Berbeda dari pemeriksaan keuangan yang menitikberatkan pada penilaian terhadap kualitas penyajian laporan keuangan suatu entitas pemerintah, pemeriksaan kinerja berfokus pada penilaian, apakah suatu program, kegiatan, atau organisasi dikelola secara ekonomis, efisien, dan efektif (3E). Selain memberikan penilaian terhadap aspek 3E, Auditor juga diharuskan memberikan rekomendasi perbaikan agar kekurangan yang ditemukan bisa diperbaiki (Aziz, 2015; Holbert, 2014; Raaum & Morgan, 2009). Pemeriksaan kinerja ditujukan lebih kepada memperbaiki kelemahan yang ada dan bukan sekadar menemukan kesalahan untuk menentukan siapa pihak yang harus bertanggung jawab atas kesalahan. Dengan demikian pemeriksaan kinerja bermanfaat bagi pemerintah karena membantu entitas pemerintah dalam meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan negara dan meningkatkan pelayanan pemerintah terhadap masyarakat (Intosai, 2013a).

ISSAI 12 (2013b) menyatakan, suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh *Supreme Audit Institution (SAI)* merupakan faktor penting untuk menyejahterakan kehidupan warga negara melalui peningkatan akuntabilitas, transparansi dan integritas sektor publik, sebagaimana digambarkan dalam bagan 1.

Efektifitas rekomendasi yang diberikan oleh BPK tidak terlepas dari peran entitas yang diperiksa (*auditee*) dalam melaksanakan rekomendasi BPK, di mana salah satu pendorong komitmen tersebut adalah tingginya kualitas pemeriksaan dan rekomendasi yang dihasilkan. Untuk itu, BPK terus berupaya meningkatkan efektivitas tindak lanjut atas hasil pemeriksaannya serta memenuhi harapan pemilik kepentingan. Berdasarkan data Tindak

Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) diperoleh informasi, dari 437.343 rekomendasi pemeriksaan yang dihasilkan dari 2005 sampai dengan 2016, baru sebanyak 304.679 rekomendasi yang telah selesai ditindaklanjuti oleh *auditee* atau (69,7%). Sementara sisanya, sebanyak 94.971 rekomendasi (21,7%) belum sesuai dan/atau dalam proses tindak lanjut, sebanyak 35.416 rekomendasi (8,1%) belum ditindaklanjuti, dan sebanyak 2.277 rekomendasi (0,5%) tidak dapat ditindaklanjuti (IHPS Semester II, 2016).

Pemberian rekomendasi konstruktif diharapkan mampu menyelesaikan akar permasalahan yang dihadapi oleh *auditee*. Rekomendasi BPK yang belum mendapat respon atau ditindaklanjuti oleh entitas, mengindikasikan terdapat permasalahan di dalam rekomendasi, sehingga sulit atau lambat ditindaklanjuti oleh entitas, selain terkait kepatuhan entitas itu sendiri untuk menindaklanjutinya. Apabila rekomendasi tidak dilaksanakan oleh entitas, maka manfaat yang diperoleh dari pelaksanaan pemeriksaan kinerja belum didapatkan secara maksimal (Dwiputrianti, 2011).

Karena tujuan pemeriksaan kinerja adalah kepada perbaikan dan peningkatan kinerja entitas, maka ketercapaian pemeriksaan kinerja tidak dapat diukur hanya melalui peningkatan jumlah Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) kinerja yang dihasilkan, melainkan juga seberapa besar manfaat dan nilai yang telah didapatkan *stakeholder* melalui jenis pemeriksaan ini. Sebuah pengukuran diperlukan atas dampak yang muncul dari rekomendasi yang diberikan oleh BPK melalui pemeriksaan yang dilakukannya, termasuk melalui pemeriksaan kinerja.

Tulisan ini bertujuan untuk mendeskripsikan manfaat LHP kinerja BPK bagi entitas yang diperiksa oleh BPK dari sudut pandang *auditee*, yaitu para pimpinan entitas yang terdiri dari direktur/wakil direktur, serta kepala instansi. Tulisan ini juga menyoroti tentang kualitas pemeriksaan kinerja

Bagan 1. Manfaat Pemeriksaan Kinerja bagi Masyarakat



dan pemberian rekomendasi sebagai salah satu faktor penting yang mempengaruhi manfaat LHP kinerja BPK. Rekomendasi yang diberikan BPK diharapkan mampu memotivasi *auditee* ke arah yang lebih baik, melalui perubahan pengelolaan manajemen *auditee*. Dalam konteks organisasi, Soemohadiwidjojo (2015) mendefinisikan kinerja sebagai “tingkat pencapaian hasil kerja seseorang atau sekelompok orang dalam organisasi di suatu periode waktu tertentu, sesuai dengan lingkup wewenang dan tanggung jawab masing-masing, dan dilakukan secara legal, tidak melanggar hukum, dan sesuai dengan moral dan etika”. Sementara Stephen P. Robin dalam Rai, (2008:40), mendefinisikan kinerja sebagai hasil evaluasi terhadap pekerjaan yang telah dilaksanakan berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan bersama.

Pemeriksaan kinerja adalah alat penting bagi pencapaian akuntabilitas dan transparansi serta mendorong efisiensi dan efektifitas (Lonsdale, Wilkins, & Ling, 2011). Lebih lanjut, pemeriksaan kinerja adalah alat untuk memastikan pemerintah efektif mencapai tujuan program/kegiatan yang dilaksanakan secara efisien dan ekonomis (Raaum & Morgan, 2009:232). INTOSAI sebagai organisasi tempat berkumpulnya SAI seluruh dunia mendefinisikan pemeriksaan kinerja sebagai, “suatu pemeriksaan yang independen atas efisiensi dan efektivitas kegiatan, program, dan organisasi pemerintah, dengan memperhatikan aspek ekonomi, dengan tujuan untuk mendorong ke arah perbaikan”.

Dari aspek hukum, UU No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebutkan pemeriksaan kinerja sebagai salah satu jenis pemeriksaan selain pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT). UU tentang pemeriksaan tersebut melengkapi UU No 17 Tahun 2003 tentang pengelolaan keuangan negara yang memberikan dasar bagi tujuan-tujuan yang lebih luas daripada pemeriksaan keuangan. UU No 15 Tahun 2004 tersebut pada Pasal 4 Ayat 3 mendefinisikan pemeriksaan kinerja sebagai pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas.

Harun (2009:72) menekankan pentingnya mengukur akuntabilitas dan kinerja pemerintah untuk menghindari pemborosan keuangan negara ataupun program/kegiatan pemerintah yang tidak mencapai sasaran yang diinginkan. Hal ini dilakukan melalui penekanan pada tercapainya *outcome/benefit/impact* daripada sekadar pelaksanaan anggaran tradisional yang berfokus pada *output*. Lebih lanjut, dalam konteks proses, Lukito (2014) menjelaskan, selain *outcome* akhir terdapat *outcome* antara, yaitu rangkaian tahapan perubahan atau

kondisi yang harus terjadi agar target berupa hasil akhir (*final outcome*) bisa tercapai.

Tinjauan sejarah mengungkapkan, munculnya jenis pemeriksaan kinerja terutama terjadi karena adanya perhatian yang kuat terhadap sektor publik, restrukturisasi sektor publik utama, inisiatif pimpinan SAI, perkembangan serupa di negara lain, pemerintah yang berkuasa, serta kehadiran mandat yang memberikan kewenangan hukum untuk melaksanakan jenis pemeriksaan kinerja (Manaf, 2010). Oleh karena itu, definisi pemeriksaan kinerja berkembang secara evolusioner sejak pertama kali diperkenalkan di berbagai negara. Perkembangan audit kinerja secara evolusioner juga menuntut perkembangan kemampuan pengetahuan dan kompetensi dari pelaksananya mengikuti perkembangan isu-isu pemerintahan yang ada (Rai, 2008:37).

Menurut Rai (2008:42), secara etimologi berbagai istilah bisa dipergunakan untuk mewakili pemeriksaan kinerja, di antaranya adalah *value for money* audit, audit manajemen, audit operasional atau audit program. Ia menambahkan di negara-negara persemakmuran seperti Inggris dan Kanada dikenal terminologi *value for money*, yaitu apakah entitas telah mendapatkan manfaat yang lebih besar daripada biaya yang dikeluarkan (*spending well*) ataupun mengeluarkan biaya secara lebih bijak (*spending wisely*).

Dari berbagai definisi diatas, selain aspek ekonomi, efisiensi, dan efektifitas yang diukur, maka aspek rekomendasi untuk memperbaiki kinerja atas bidang yang bermasalah adalah faktor penting dalam pemeriksaan kinerja. Pemenuhan atas rekomendasi diharapkan akan meningkatkan kualitas pelaksanaan kegiatan entitas/program yang diperiksa. Sementara terdapat faktor *controllable* dan *uncontrollable* terkait pencapaian kinerja entitas/program, perbaikan atas faktor-faktor yang berada di dalam kendali entitas menjadi fokus dari rekomendasi yang diberikan oleh BPK (Rai, 2008:14).

Masih sedikit penelitian mengenai SAI (Nagy (2015). Khususnya dalam konteks Indonesia terkait pemeriksaan kinerja (Andrianto, 2015:44). Beberapa studi yang dilakukan terkait dengan SAI lebih menyoroti peran audit dalam pemberantasan korupsi seperti Mamidu et al (2015), Masood dan Lodhi (2015), Ijeoma dan Nwufu (2015). Dengan latar belakang negara-negara maju, Loocke dan Put, dalam Lonsdale et al., (2011) pernah mengkaji 14 literatur studi empiris terkait dampak pemeriksaan kinerja oleh berbagai SAI. Kajian tersebut berupaya menjawab dua pertanyaan, yaitu 1) pelajaran apakah yang bisa diambil dari studi empiris tentang dampak pemeriksaan kinerja, dan 2) bagaimana SAI mengukur efektifitas mereka. Berdasarkan hasil

kajian Loocke dan Put tersebut, terdapat setidaknya lima faktor pendukung yang berkontribusi efektif terhadap dampak pemeriksaan kinerja, yaitu 1) hubungan antara *auditor* dan *auditee*, 2) Karakteristik hasil pemeriksaan, 3) Peran pihak ketiga, seperti parlemen dan media massa, 4) Budaya evaluasi di internal entitas yang diperiksa, serta, 5) Bersamaan waktu (*coincidence*) dengan proyek perubahan di dalam entitas diperiksa. Belum banyak kajian yang dilakukan untuk melihat seberapa jauh audit kinerja yang dilakukan oleh suatu SAI memberikan manfaat bagi pihak yang audit.

Studi ini menggali faktor-faktor yang mempengaruhi manfaat pemeriksaan kinerja serta dampak-dampak pemeriksaan kinerja yang dirasakan oleh *auditee*, khususnya dalam konteks Indonesia. Survei yang dilakukan menyoroti mengenai manfaat LHP kinerja BPK bagi *auditee*, yang dikaitkan dengan empat tujuan berikut:

1. Menilai sejauh mana manfaat hasil pemeriksaan kinerja BPK bagi entitas yang diperiksa.
2. Mengetahui kesesuaian pelaksanaan pemeriksaan dengan pedoman.
3. Mengetahui harapan entitas terhadap pemeriksaan kinerja.

II. METODE

Penelitian ini menggunakan metode survei di mana menanyakan kepada responden tentang keyakinan, pendapat, karakteristik, harapan, klasifikasi diri, pengetahuan atau perilaku di masa lalu ataupun sekarang untuk penelitian eksplorasi, deskriptif, ataupun eksplanatori (Neuman, 2015). Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif yang menggunakan data primer dan sekunder sebagai sumber data. Pengumpulan data, baik data primer maupun sekunder, dilakukan untuk menggali informasi yang dibutuhkan dalam rangka menjawab pertanyaan survei. Survei dilakukan dari bulan Juni sampai dengan November 2013, dengan mengirimkan kuesioner melalui *e-mail* terhadap seluruh responden, yaitu pimpinan entitas yang pernah diperiksa kinerja oleh BPK. Pengumpulan data primer dilakukan melalui dua cara kuesioner, yang memuat pertanyaan tertutup yang menggunakan skala likert dan pertanyaan terbuka, dan wawancara mendalam (*in-depth interview*) secara sampel dilakukan untuk melengkapi data yang telah diperoleh melalui kuesioner. Sedangkan pengumpulan data sekunder dilakukan melalui sumber data internal BPK, yaitu dengan menganalisa data Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) dan jumlah pemeriksaan kinerja yang pernah dilakukan BPK, yang berasal dari Direktorat Evaluasi dan Pelaporan Pemeriksaan

(EPP) BPK. Untuk menggali konsep teoretik dan praktik pemeriksaan kinerja dilakukan review atas berbagai literatur.

Survei dilakukan terhadap entitas yang menjadi objek pemeriksaan kinerja BPK pada 2011 dan 2012 dengan populasi sebanyak 325 objek pemeriksaan. Metode pemilihan sampel menggunakan metode sampel probabilitas dengan mempertimbangkan kategori obyek pemeriksaan meliputi Kementerian/Lembaga, BUMN/BUMD, Perusahaan Daerah dan RSUD, SKPD pada Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota, serta "entitas lainnya". Dari jumlah tersebut dipilih 190 responden dan dari jumlah sampel tersebut sebanyak 168 responden menjawab kuesioner yang diberikan. Jumlah sampel tersebut memadai untuk menggambarkan karakteristik populasi karena untuk penelitian deskriptif jumlah minimal sampel adalah sebanyak 10% dari populasi atau setidaknya sebanyak 20% untuk populasi yang lebih kecil (Gay & Diehl, 1992:140; Mudrajad Kuncoro, 2009:126; Sumanto, 2014). Sedangkan *interview* dilakukan terhadap 20 pejabat entitas yang disurvei untuk mengonfirmasi dan memperdalam informasi yang terdapat dalam kuesioner. Hasil survei dianalisis menggunakan statistik deskriptif sedangkan hasil *interview* ditranskripsi dan dikategorikan untuk memvalidasi beberapa isu penting dan menggali masukan-masukan bagi perbaikan proses pemeriksaan kinerja.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Manfaat Pemeriksaan Kinerja bagi Entitas untuk Penilaian Kinerja

Pada aspek penilaian kinerja, survei ini menguji apakah pemeriksaan kinerja telah memberikan, 1) penilaian atas aspek kehematan/ekonomis, efisiensi dan efektivitas pada entitas/program/kegiatan yang dilakukan, 2) mengidentifikasi peluang/kemungkinan untuk mengatasi pemborosan, inefisiensi dan prosedur-prosedur yang tidak efektif dalam entitas, dan 3) mampu meningkatkan kehematan, efisiensi serta efektivitas. Aspek ini diperlukan sebagai bentuk pertanggungjawaban manajemen kepada otoritas yang lebih tinggi atau publik dan mampu meningkatkan kinerja entitas.

Berdasarkan hasil survei, ketiga karakteristik responden menyatakan, pemeriksaan kinerja BPK untuk penilaian kinerja menurut pimpinan entitas adalah bermanfaat bagi entitas. Hal ini menunjukkan, hasil pemeriksaan kinerja BPK telah memberikan informasi yang memadai dalam menggambarkan pengelolaan keuangan negara atas aspek 3E, serta mampu meningkatkan kinerja dari entitas, baik dari segi penghematan, peningkatan efisiensi serta membantu entitas untuk mencapai

tujuan organisasi yang telah ditentukan. Berikut ini adalah rincian hasil untuk tiap karakteristik responden:

1) Karakteristik berdasarkan entitas Pusat/ Daerah

Hasil survei menunjukkan, entitas level Daerah (termasuk BUMD) lebih merasakan manfaat pemeriksaan kinerja untuk penilaian kinerja entitas dibandingkan entitas yang merupakan kategori pemerintah level Pusat (termasuk BUMN). Manfaat pemeriksaan kinerja untuk penilaian kinerja dirasakan bermanfaat oleh entitas level Pusat sebesar (4,15) dan dirasakan lebih bermanfaat oleh entitas level Daerah sebesar (4,30). Pengukuran kinerja pada entitas di Daerah khususnya Pemda relatif baru dilakukan melalui penyusunan LAKIP dibandingkan entitas Pusat (K/L atau BUMN), sehingga kemungkinan pemeriksaan kinerja mereka rasakan memberikan manfaat yang besar untuk meningkatkan kinerjanya.

2) Karakteristik berdasarkan jenis entitas

Berdasarkan klasifikasi jenis entitas, terlihat, “entitas lainnya” merasakan manfaat pemeriksaan untuk penilaian kinerja merupakan yang tertinggi. Sedangkan rata-rata terendah didapatkan oleh entitas BUMD. Namun secara rata-rata semua entitas menyatakan, pemeriksaan kinerja yang dilakukan bermanfaat untuk penilaian kinerja entitas (3,89-4,34). Angka detail temuan ini memberikan gambaran baru mengenai kebutuhan masing-masing jenis entitas atas manfaat pemeriksaan kinerja BPK bagi entitas untuk penilaian kinerjanya, pada saat dilakukan penelitian. Hal ini menjadi masukan yang sangat berharga bagi pengembangan keilmuan tentang pemeriksaan kinerja yang relatif baru di Indonesia.

3) Karakteristik berdasarkan pengalaman diperiksa

Berdasarkan klasifikasi pengalaman diperiksa menunjukkan, semakin sering pemeriksaan kinerja dilakukan, manfaat untuk penilaian kinerja bagi entitas dirasakan semakin besar. Responden yang diperiksa satu kali menyatakan pemeriksaan kinerja bermanfaat untuk penilaian kinerja (4,18), sedangkan responden yang diperiksa dua kali sampai tiga kali, menyatakan pemeriksaan kinerja merasakan manfaat yang lebih besar (4,33), dan yang diperiksa lebih dari tiga kali merasakan manfaat paling besar (4,47). Hal ini menunjukkan, semakin sering entitas berinteraksi melalui proses pemeriksaan kinerja, maka entitas semakin terbuka dan mau memberikan data-data yang diperlukan untuk menghasilkan kesimpulan dan rekomendasi pemeriksaan yang berkualitas. Pemeriksaan kinerja berbeda dengan jenis pemeriksaan keuangan ataupun dengan tujuan tertentu yang biasanya untuk menemukan kecurangan/*fraud*.

B. Manfaat Pemeriksaan Kinerja bagi Entitas untuk Identifikasi Permasalahan

Pada aspek identifikasi masalah, survei ini menguji apakah pemeriksaan kinerja telah mampu 1) mengidentifikasi permasalahan signifikan yang dapat menghambat pencapaian tujuan entitas/program/kegiatan, 2) mengidentifikasi penyebab permasalahan yang dapat menghambat pencapaian tujuan, dan 3) memberikan alternatif solusi atas permasalahan yang teridentifikasi. Pengujian atas aspek ini sangat bermanfaat untuk membantu pihak yang bertanggung jawab dalam mengambil suatu keputusan dan mengambil tindakan koreksi serta mampu meningkatkan kinerja dari entitas, karena akan mengurangi permasalahan yang terjadi.

Berdasarkan hasil survei, ketiga karakteristik responden menyatakan, secara keseluruhan pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK telah mampu membantu manajemen untuk melihat permasalahan yang terjadi dan mengetahui lebih dalam penyebab dari permasalahan tersebut. Berikut ini adalah rincian hasil untuk setiap karakteristik responden:

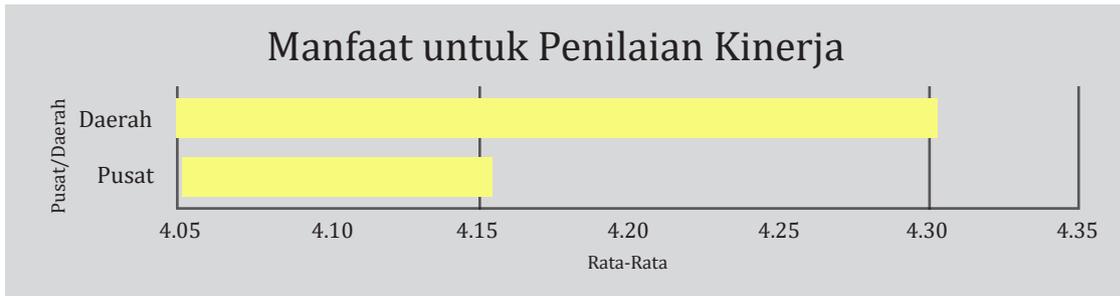
1) Karakteristik berdasarkan entitas Pusat/ Daerah

Entitas Daerah menyatakan lebih besar manfaat pemeriksaan kinerja yang dirasakan untuk mengidentifikasi masalah. Hal ini mungkin menjelaskan, entitas di daerah yang relatif lebih buruk pengelolaannya dibandingkan dengan entitas Pusat merasakan manfaat yang lebih besar melalui jenis pemeriksaan kinerja ini. Sehingga bisa dikatakan pemeriksaan kinerja memberikan manfaat yang lebih baik bagi entitas di Daerah dibandingkan entitas Pusat. Meskipun demikian baik entitas pusat maupun daerah sama-sama menyatakan, pemeriksaan kinerja bermanfaat untuk mengidentifikasi masalah dan mengidentifikasi penyebab timbulnya permasalahan (4,01-4,16).

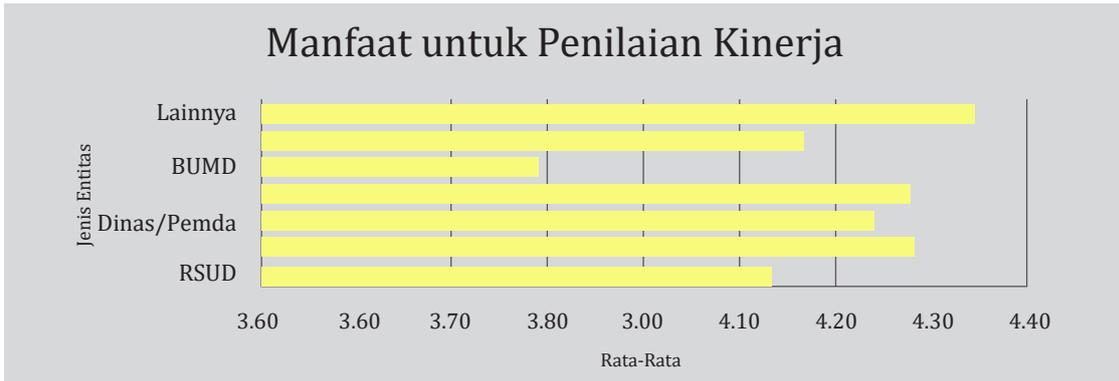
2) Karakteristik berdasarkan jenis entitas

BUMD merupakan entitas yang paling merasakan manfaat pemeriksaan kinerja untuk identifikasi masalah, dengan angka rata-rata 4,33. Sedangkan Kementerian, mendapatkan rata-rata terendah untuk persepsi manfaat pemeriksaan kinerja untuk identifikasi masalah, yaitu sebesar 4,00. Secara keseluruhan, semua jenis entitas menyatakan pemeriksaan kinerja bermanfaat untuk identifikasi masalah yang mereka rasakan (4-4,17). Hal ini mungkin mengindikasikan, BUMD lebih merasakan pemeriksaan kinerja sebagai bentuk konsultasi yang dilakukan oleh pihak luar untuk membantu memperbaiki kinerjanya, dibandingkan BUMN atau instansi pemerintah lainnya yang relatif lebih baik pengelolaannya.

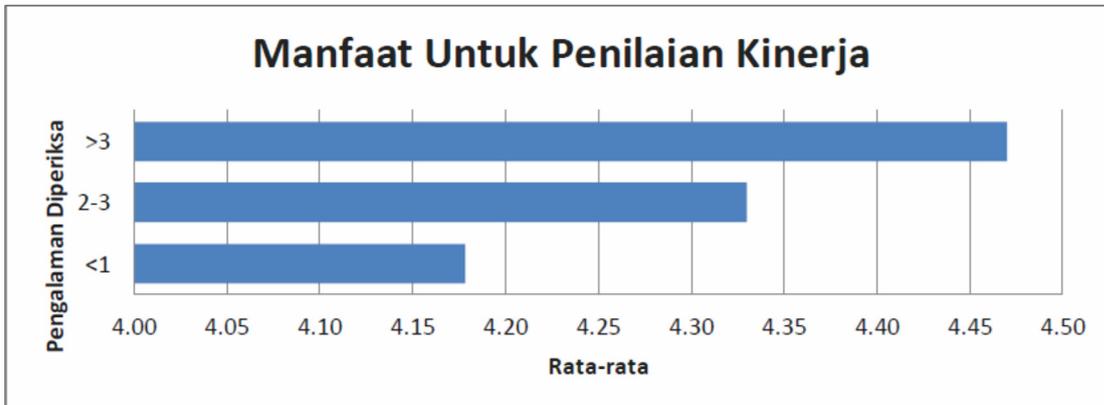
Bagan 2. Manfaat untuk Penilaian Kinerja Berdasarkan Entitas Pusat/Daerah



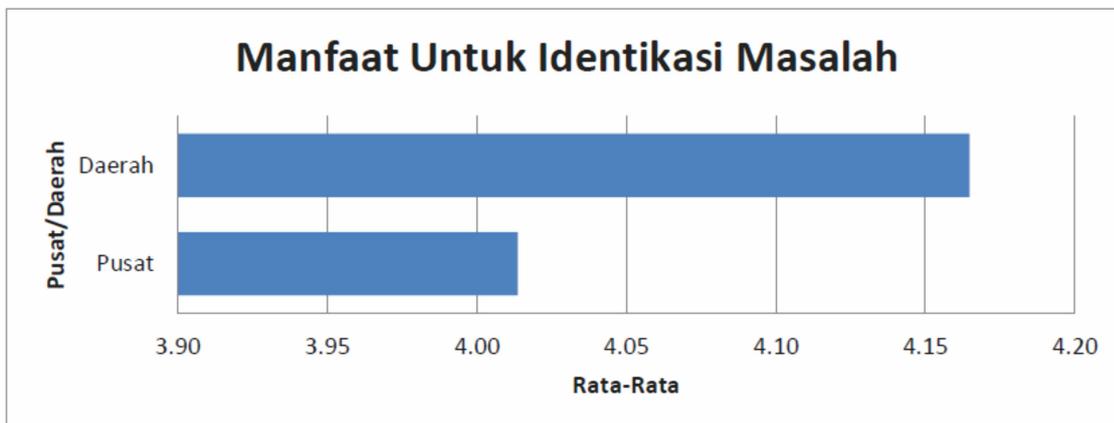
Bagan 3. Manfaat untuk Penilaian Kinerja Berdasarkan Jenis Entitas



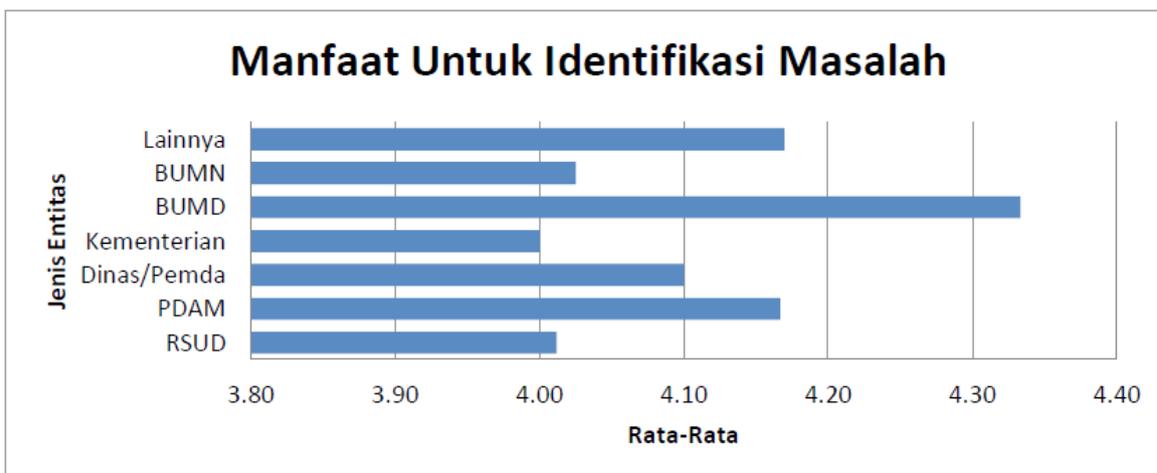
Bagan 4. Manfaat untuk Penilaian Kinerja Berdasarkan Pengalaman Diperiksa



Bagan 5. Manfaat Untuk Identifikasi Masalah Berdasarkan Entitas Pusat/Daerah



Bagan 6. Manfaat Untuk Identifikasi Masalah berdasarkan Jenis Entitas



3) Karakteristik berdasarkan pengalaman diperiksa

Berdasarkan pengalaman diperiksa, maka entitas yang diperiksa lebih dari tiga kali menyatakan, manfaat pemeriksaan kinerja untuk identifikasi masalah sangat bermanfaat atau rata-rata (4,44). Sedangkan entitas yang diperiksa kurang dari tiga kali, menyatakan pemeriksaan kinerja untuk identifikasi masalah bermanfaat dengan angka persepsi yang lebih kecil (4,06-4,13). Hal ini konsisten menjelaskan, semakin sering interaksi antara entitas dan auditor melalui pemeriksaan kinerja dirasakan memberikan manfaat yang lebih. Kemungkinan terbaiknya adalah entitas lebih terbuka menyampaikan permasalahannya yang memberikan kepada auditor akar permasalahan yang harus diperbaiki.

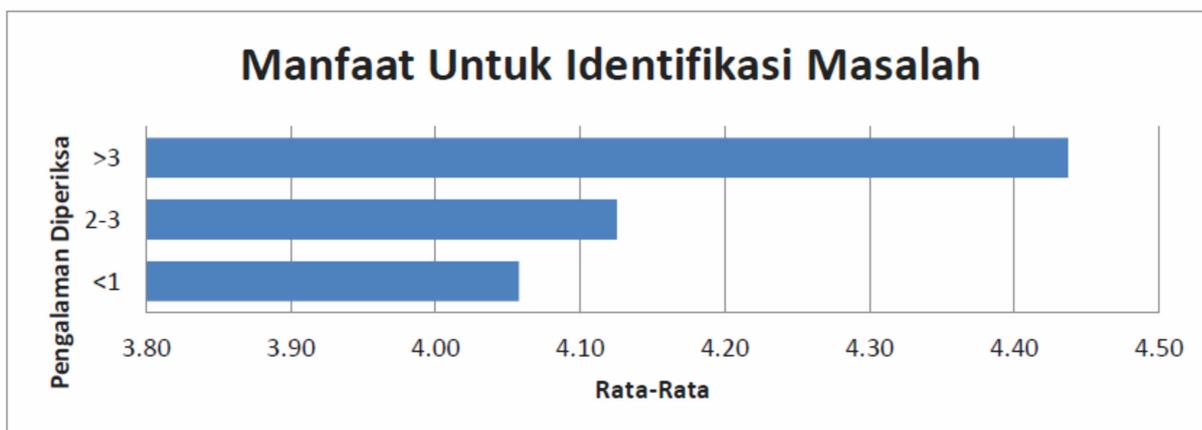
C. Manfaat rekomendasi pemeriksaan kinerja bagi entitas

Menurut SPKN (BPK, 2007:88), rekomendasi yang baik adalah rekomendasi yang bersifat membangun dan mendorong ke arah perbaikan. Lebih lanjut dijelaskan, rekomendasi akan bersifat

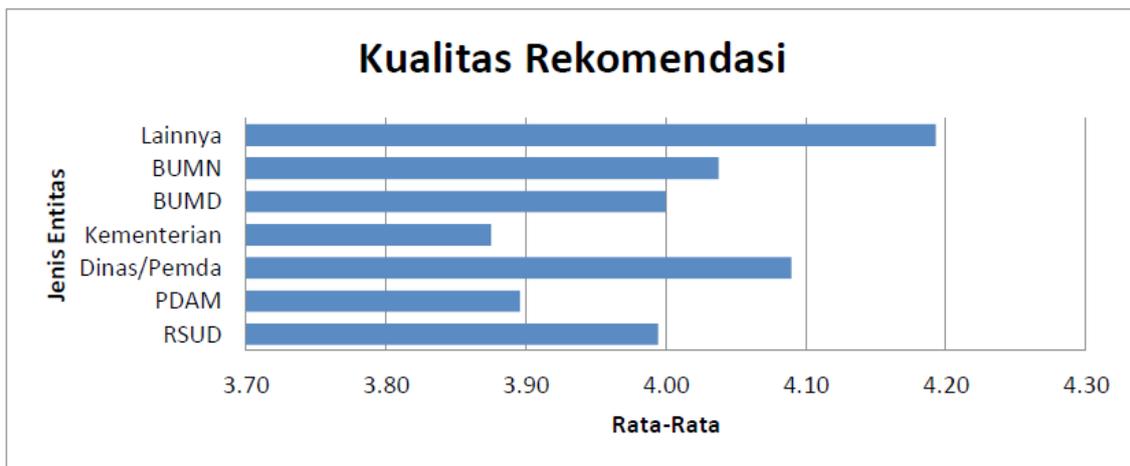
konstruktif bila diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan, berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik, ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak, serta dapat dilaksanakan dan apabila dilaksanakan biayanya memadai. Selain itu, rekomendasi yang tepat meningkatkan/memperbaiki kualitas pengendalian internal, dan meningkatkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pengujian atas aspek ini sangat bermanfaat untuk membantu pihak yang bertanggung jawab dalam mengambil suatu keputusan dan mengambil tindakan koreksi serta mampu meningkatkan kinerja entitas.

Berdasarkan hasil survei, responden dari berbagai karakteristik tentang manfaat rekomendasi pemeriksaan kinerja bagi entitas menunjukkan persepsi yang baik. Hal ini menunjukkan, pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK telah mampu memberikan rekomendasi yang konstruktif dan solutif dengan pemberian rekomendasi yang tepat sasaran, menunjukkan tindakan nyata yang harus dilakukan oleh pejabat yang berwenang serta dapat dilaksanakan. *Rincian hasil berdasarkan karakteristik responden, adalah sebagai berikut:*

Bagan 7. Manfaat Untuk Identifikasi Masalah Berdasarkan Pengalaman Diperiksa



Bagan 8. Manfaat untuk Kualitas Rekomendasi Berdasarkan Entitas Pusat/Daerah



1) Karakteristik berdasarkan entitas Pusat/Daerah

Berdasarkan klasifikasi pemerintah Pusat/Daerah maka terlihat, entitas daerah lebih besar merasakan manfaat rekomendasi yang dihasilkan dari pemeriksaan kinerja yang dilakukan. Meskipun demikian, baik entitas Daerah maupun Pusat menyatakan, pemeriksaan kinerja yang dilakukan BPK bermanfaat dalam hal kualitas rekomendasi yang diberikan (3,98-4,17). Hal ini mengindikasikan, entitas di Daerah (Pemda, BUMD) memerlukan banyak asistensi dan konsultasi dalam rangka meningkatkan kinerjanya dibandingkan entitas di Pusat (K/L atau BUMN), khususnya melalui jenis pemeriksaan kinerja.

2) Karakteristik berdasarkan jenis entitas

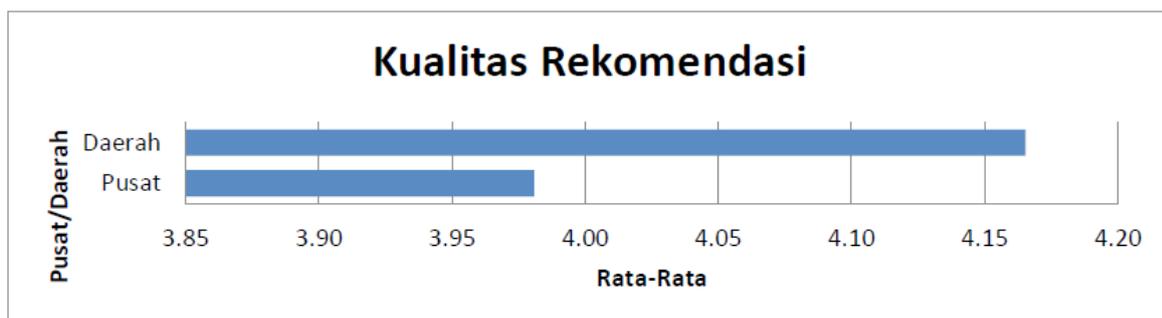
Rata-rata semua jenis entitas menyatakan, pemeriksaan kinerja yang dilakukan BPK bermanfaat (3,88-4,19), karena telah memberikan rekomendasi yang tepat, menunjukkan tindakan nyata yang harus dilakukan oleh pejabat yang berwenang, meningkatkan/memperbaiki kualitas pengendalian internal, serta meningkatkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Manfaat yang diberikan merupakan salah satu tujuan

penting dari jenis pemeriksaan ini, disamping untuk memberikan penilaian atas kinerja entitas. Sedangkan angka detailnya memberikan gambaran baru mengenai kebutuhan masing-masing jenis entitas atas rekomendasi BPK melalui pemeriksaan kinerja, pada saat dilakukan penelitian.

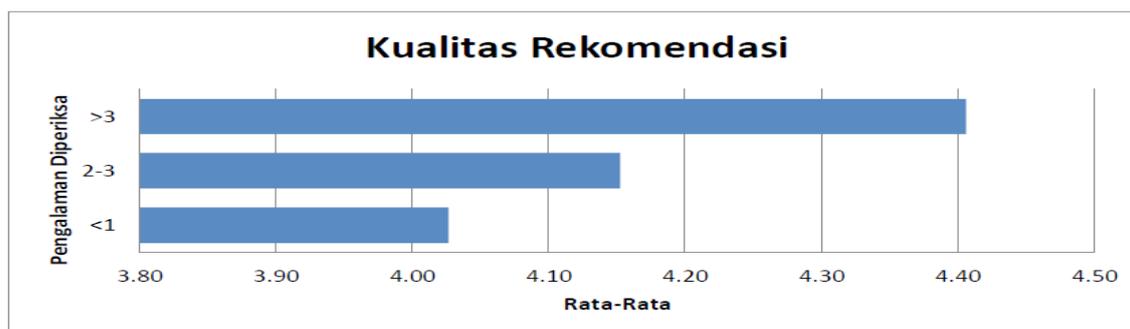
3) Karakteristik berdasarkan pengalaman diperiksa

Data survei memberikan informasi, kualitas rekomendasi yang diberikan BPK paling tinggi dirasakan oleh entitas yang telah diperiksa lebih dari tiga kali. Entitas yang telah diperiksa lebih dari tiga kali menyatakan pemeriksaan kinerja yang dilakukan sangat bermanfaat (4,41) dalam memberikan rekomendasi yang baik. Sedangkan entitas yang diperiksa kurang dari tiga kali menyatakan pemeriksaan kinerja bermanfaat dalam memberikan rekomendasi yang baik (4,03-4,15). Hal ini mengindikasikan, kualitas pemeriksaan kinerja BPK semakin membaik dari tahun ke tahun. Sekali lagi informasi ini menunjukkan, pemeriksaan kinerja merupakan kebutuhan bagi kebanyakan entitas, baik Pemerintah Pusat/Daerah maupun Badan Usaha (BUMN/BUMD).

Bagan 9. Manfaat untuk Kualitas Rekomendasi BPK Berdasarkan Jenis Entitas



Bagan 10. Manfaat untuk Kualitas Rekomendasi Berdasarkan Pengalaman Diperiksa



D. Kualitas Laporan Hasil Pemeriksaan

Juklak Pemeriksaan Kinerja (BPK, 2011:42-43) mengatur tiga kualitas yang relevan dengan Laporan Hasil Pemeriksaan kinerja, yaitu 1). Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja BPK telah mengungkapkan permasalahan maupun prestasi yang telah dicapai oleh *auditee* secara jelas, lengkap, dan berimbang, 2). Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja BPK telah menjawab tujuan pemeriksaan (ekonomi/efisiensi/efektivitas), dan 3). Laporan hasil pemeriksaan kinerja BPK telah mencakup/mengakomodasi pandangan dari organisasi *auditee*.

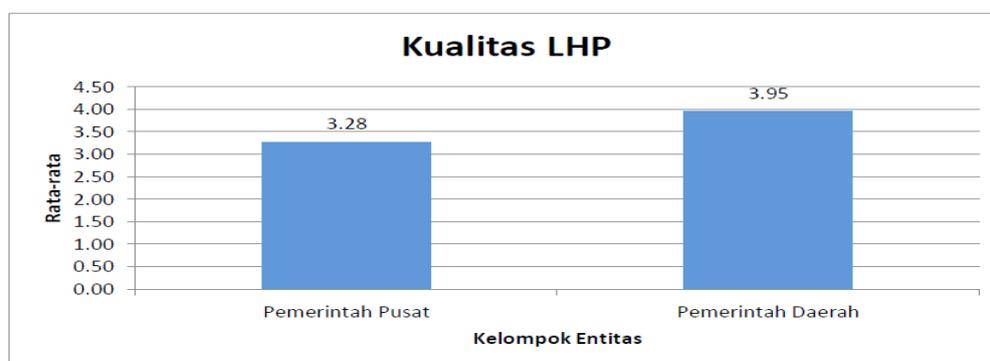
1) Karakteristik berdasarkan entitas Pusat/ Daerah

Respon lebih kuat atas persepsi Kualitas LHP kinerja BPK diperoleh dari responden pemerintah Daerah, yaitu sebesar 3,95 (bermanfaat) dibandingkan 3,28 (cenderung netral) dari

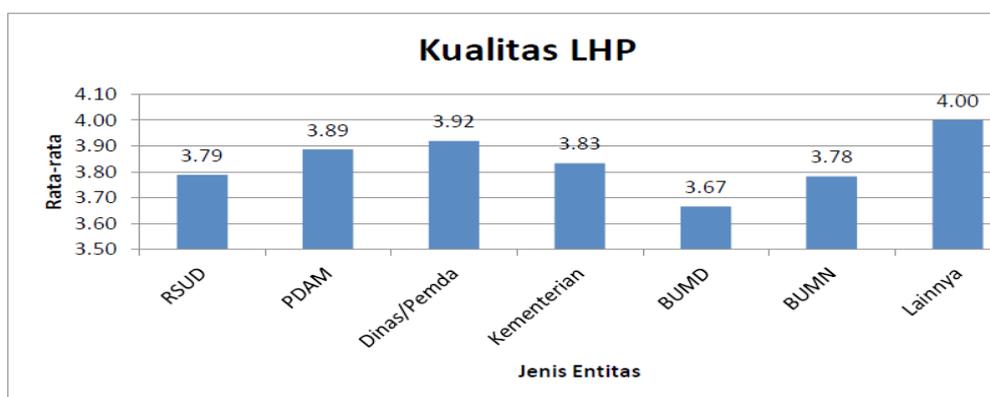
responden pemerintah Pusat. Temuan ini menunjukkan, entitas di Daerah lebih mengapresiasi laporan hasil pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK dibandingkan entitas di Pusat.

2) Karakteristik berdasarkan jenis entitas

Respon paling kuat atas persepsi Kualitas LHP kinerja BPK diperoleh dari responden "lainnya" dengan rata-rata nilai 4, menyusul berturut-turut responden Dinas/Pemda (3,92), PDAM (3,89), Kementerian (3,83), RSUD (3,79), BUMN (3,78) dan terakhir BUMD (3,67). Namun secara keseluruhan respon di atas angka rata-rata 3,4, sehingga menunjukkan, responden melihat Kualitas LHP kinerja BPK bermanfaat. Angka detail temuan ini memberikan gambaran baru mengenai kebutuhan masing-masing jenis entitas atas laporan hasil pemeriksaan kinerja BPK, pada saat dilakukan penelitian. Hal ini menjadi masukan yang berguna



Bagan 11: Kualitas LHP Berdasarkan Kelompok Entitas



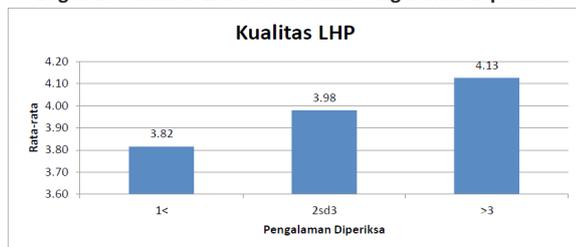
Bagan 12: Kualitas LHP Berdasarkan Jenis Entitas

bagi pengembangan keilmuan tentang pemeriksaan kinerja yang relatif baru di Indonesia.

3) Karakteristik berdasarkan pengalaman diperiksa

Respon tertinggi atas kualitas LHP pemeriksaan kinerja diperoleh dari responden yang lebih dari tiga kali diperiksa, yaitu pada angka (4,13), menyusul yang diperiksa antara dua sampai dengan tiga kali (3,98), dan yang paling rendah berasal dari responden yang baru pertama kali diperiksa oleh BPK (3,82). Namun secara keseluruhan respon di atas angka rata-rata 3,4, sehingga menunjukkan, responden menilai positif kualitas LHP kinerja BPK. Data ini menunjukkan, semakin sering BPK melakukan pemeriksaan kinerja, maka dipersepsikan oleh *auditee*, kualitas hasil pemeriksaannya semakin baik dari waktu ke waktu. Hal ini mungkin terjadi karena auditor kinerja semakin berpengalaman dan terjadi proses akumulasi pengetahuan secara terus menerus.

Bagan 13: Kualitas LHP berdasarkan Pengalaman Diperiksa



E. Kualitas Proses Pelaporan

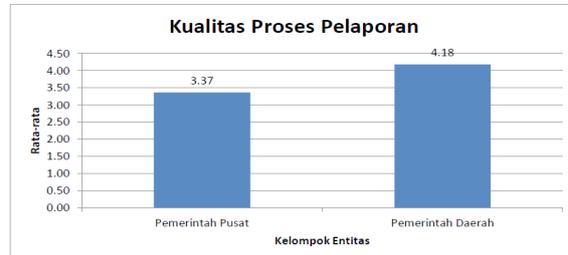
Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (BPK, 2007:88) yang menjadi ukuran kualitas bagi pelaksanaan pemeriksaan BPK diantaranya mengatur, sebelum difinalisasi, pemeriksa harus meminta tanggapan/pendapat secara tertulis dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen entitas yang diperiksa. Lebih lanjut. Juklak Pemeriksaan Kinerja (BPK, 2011:43), mengatur dua hal untuk menjaga kualitas proses pelaporan, yaitu 1). pemeriksaan kinerja BPK harus memberikan kesempatan yang cukup bagi *auditee* untuk mendiskusikan temuan pemeriksaan dengan BPK, dan 2). rekomendasi BPK telah melalui proses pembahasan antara *auditee* dengan BPK, sebelum dituangkan ke dalam LHP Kinerja.

1) Karakteristik berdasarkan entitas Pusat/ Daerah

Dari hasil survei diketahui respon lebih kuat atas persepsi Kualitas Proses Pelaporan pemeriksaan kinerja BPK diperoleh dari responden pemerintah Daerah lebih tinggi, yaitu sebesar 4,18 (bermanfaat) dibandingkan 3,37 (cenderung netral) dari responden pemerintah Pusat. Hal ini menunjukkan, *due process* pemeriksaan kinerja direspon secara

lebih positif oleh entitas di Daerah dibandingkan entitas Pusat. Entitas di daerah menganggap, komunikasi BPK dengan entitas mengenai temuan, kesimpulan dan rekomendasi sebelum finalisasi LHP direspon secara positif.

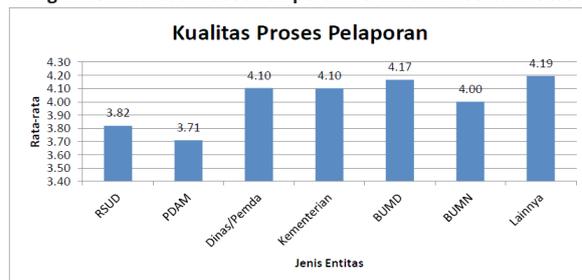
Bagan 14: Kualitas Proses Pelaporan berdasarkan Kelompok Entitas



2) Karakteristik berdasarkan jenis entitas

Respon paling kuat atas kualitas proses pelaporan pemeriksaan kinerja diperoleh dari responden "lainnya" dengan rata-rata nilai 4,19, menyusul berturut-turut responden BUMD (4,17), Dinas/Pemda dan Kementerian masing-masing (4,10), BUMN (4,00), RSUD (3,82) dan terakhir PDAM (3,71). Namun secara keseluruhan respon di atas angka rata-rata 3,4, sehingga secara umum menunjukkan responden menilai positif kualitas proses pelaporan pemeriksaan kinerja BPK. Angka detail temuan ini memberikan gambaran baru mengenai kebutuhan masing-masing jenis entitas atas proses pelaporan pemeriksaan kinerja oleh BPK yang diharapkan sesuai dengan *due process*, pada saat dilakukan penelitian, yaitu komunikasi yang efektif antara BPK dengan entitas mengenai temuan, kesimpulan dan rekomendasi sebelum finalisasi Laporan Hasil Pemeriksaan.

Bagan 15: Kualitas Proses Pelaporan berdasarkan Jenis Entitas

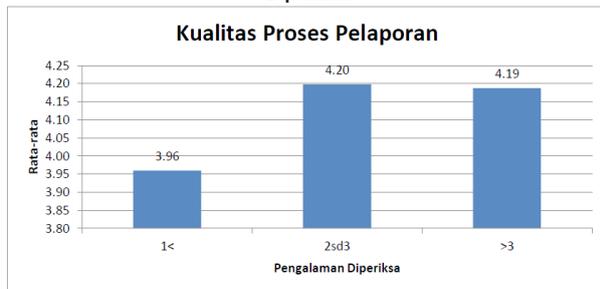


3) Karakteristik berdasarkan pengalaman diperiksa

Respon yang tinggi atas kualitas proses pelaporan pemeriksaan kinerja diperoleh dari responden yang diperiksa antara dua sampai dengan tiga kali (4,20) dan responden yang lebih dari tiga kali diperiksa (4,19), sedangkan yang paling rendah diperoleh dari responden yang baru pertama kali diperiksa oleh BPK (3,96). Dengan demikian semakin sering diperiksa kinerja oleh BPK, semakin meningkatkan penilaian positif responden. Data

ini menunjukkan, semakin sering BPK melakukan pemeriksaan kinerja, maka dipersepsikan oleh *auditee*, kualitas proses pelaporannya semakin baik dari waktu ke waktu. Hal ini terkait komunikasi BPK dengan entitas mengenai temuan, kesimpulan dan rekomendasi. Hal ini mungkin terjadi karena auditor kinerja semakin berpengalaman dan terjadi proses akumulasi pengetahuan secara terus menerus.

Bagan 16: Kualitas Proses Pelaporan berdasarkan Pengalaman Diperiksa



F. Rekomendasi Pemeriksaan BPK dan Tindak Lanjutnya oleh Entitas

Hasil survei menyatakan, sebagian besar rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK, 90% responden menyatakan dapat menindaklanjuti, sedangkan 10% responden tidak dapat dapat menindaklanjuti. Penelusuri lebih lanjut terhadap 90% responden yang menjawab mampu menindaklanjuti rekomendasi BPK menunjukkan, 85% responden menyatakan rekomendasi BPK bisa dilaksanakan, dan sebanyak 15% responden menyatakan rekomendasi BPK dapat ditindaklanjuti sebagian.

Di antara argumentasi yang disampaikan oleh responden terkait kemampuan menindaklanjuti rekomendasi BPK, adalah sebagai berikut:

- 1) Rekomendasi yang diberikan oleh BPK dapat ditindaklanjuti, khususnya untuk meningkatkan pengendalian internal organisasi;
- 2) Rekomendasi bisa ditindaklanjuti, karena dengan adanya pemeriksaan BPK, organisasi menjadi lebih baik terutama dalam hal pencatatan aset negara;
- 3) Entitas dapat lebih jelas mengidentifikasi titik-titik mana dalam organisasi yang harus diperbaiki;
- 4) Dengan menindaklanjuti rekomendasi BPK, akan memperbaiki sistem kinerja entitas;
- 5) Rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK bisa ditindaklanjuti dengan melakukan *follow-up* hasil tindak lanjut secara rutin dan berkesinambungan;
- 6) Rekomendasi bisa ditindaklanjuti meskipun memerlukan waktu yang cukup lama;
- 7) Seluruh rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK bisa ditindaklanjuti, karena semua

rekomendasi merupakan domain entitas, tidak ada kaitan dengan pihak ketiga atau pengambil keputusan lain;

- 8) Rekomendasi BPK dapat ditindaklanjuti untuk memperbaiki kinerja organisasi.

Di samping responden yang menyatakan bisa menindaklanjuti rekomendasi BPK, masih terdapat 15% responden lainnya yang menyatakan rekomendasi BPK bisa ditindaklanjuti sebagian. Isian atas pertanyaan terbuka yang diperkuat dengan hasil wawancara memberikan argumentasi/ keterangan tambahan, sebagai berikut:

- 1) Tindak lanjut tergantung dengan rekomendasi yang diberikan;
- 2) Tidak semua rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK dapat ditindaklanjuti;
- 3) Untuk temuan yang kewenangannya internal bisa ditindaklanjuti, namun untuk yang kewenangannya eksternal *auditee*, harus menunggu tindak lanjut pihak ketiga terlebih dahulu.
- 4) Khususnya terhadap rekomendasi BPK yang kontradiktif, seperti rekomendasi pemberian sanksi kepada pegawai di sisi lain terhadap permasalahan yang sama ada rekomendasi untuk melakukan evaluasi terhadap biaya yang tidak ekonomis.
- 5) Temuan pemeriksaan kinerja BPK masih bersifat koreksi internal, dan belum ada pengaruh secara signifikan terhadap instansi pemerintah lainnya yang notabene saling terkait dan mempengaruhi;
- 6) Tidak selalu bisa ditindaklanjuti apabila menyangkut kewenangan pimpinan di luar organisasi.
- 7) Pada umumnya bisa ditindaklanjuti, hal yang bersifat teknis namun yang bersifat spesifik tidak bisa ditindaklanjuti.

Sedangkan terkait jawaban responden yang menyatakan tidak dapat menindaklanjuti rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK memberikan argumentasi-argumentasi, sebagai berikut:

G. Langkah yang Perlu Dilakukan BPK agar Rekomendasi Dapat Ditindaklanjuti

Terkait pertanyaan apakah rekomendasi pemeriksaan kinerja BPK dapat membantu organisasi entitas yang diperiksa dalam mengatasi permasalahan yang ada dalam program/kegiatan yang diperiksa BPK, responden yang menjawab “ya” sebanyak 94%, menjawab “tidak” hanya 2%, dan yang menjawab “membantu sebagian” sebesar 4%. Informasi tersebut sangat berharga bagi BPK untuk mengukur kualitas rekomendasi yang diberikan selama ini kepada *auditee*.

Berdasarkan jawaban responden terkait masukan apa yang perlu dilakukan BPK agar



rekomendasi dapat ditindaklanjuti oleh entitas, di antaranya adalah perlunya BPK memberikan rekomendasi yang lebih nyata dan tepat sasaran serta memperhatikan aspek internal dan kondisi entitas (24%), perlunya BPK meningkatkan koordinasi dan komunikasi dengan *auditee* terkait rekomendasi yang diberikan (23%), perlunya pemantauan “tindak lanjut” dan adanya solusi atas rekomendasi yang sulit ditindaklanjuti serta membuat laporan atas rekomendasi yang sudah ditindaklanjuti (23%), perlunya advokasi dari BPK atas rekomendasi yang terkait dengan pihak ketiga dan memberikan bimbingan teknis/sosialisasi/pelatihan terkait pemeriksaan kinerja (16%), dan perlunya pemeriksa lebih memahami bisnis proses entitas (14%). Beberapa masukan tersebut konsisten dengan hasil kajian Holbert (2014).

IV. KESIMPULAN

Beberapa kesimpulan dapat ditarik dari hasil survei di atas. Pertama, hasil kajian menunjukkan pemeriksaan kinerja yang telah dilakukan oleh BPK telah bermanfaat untuk meningkatkan kinerja *auditee*, memudahkan pengambilan keputusan dan tindakan koreksi bagi pihak yang berwenang serta membantu meningkatkan tanggung jawab

publik. Kedua, responden dengan karakteristik *auditee* di level Daerah mendapatkan manfaat yang lebih besar dibandingkan di level Pusat, di mana pemeriksaan kinerja yang dilakukan membantu responden di daerah untuk memetakan masalah terkait sumber daya manusia, sarana dan prasarana serta kurangnya informasi dibandingkan dengan Pusat. Ketiga, responden dengan frekuensi diperiksa kinerja lebih sering, juga mendapatkan manfaat yang lebih besar. Hal ini terjadi karena semakin sering pemeriksaan kinerja dilakukan dan semakin banyak ruang perbaikan yang dilakukan, sehingga semakin terasa manfaat pemeriksaan kinerja bagi *auditee*. Dan terakhir, salah satu faktor yang menyebabkan bertambahnya manfaat atas pemeriksaan kinerja adalah kualitas rekomendasi BPK yang baik, yang berimbang pada naiknya presentase tindak lanjut rekomendasi oleh *auditee*. Sedangkan entitas yang tidak dapat menjalankan rekomendasi BPK beralasan karena rekomendasi terbentur dengan kebijakan yang lebih tinggi atau tidak tepat sasaran.

Meskipun telah menunjukkan gambaran yang positif terkait pemeriksaan kinerja yang telah dilaksanakan, agar bisa memberikan manfaat maksimal kepada *stakeholder*, beberapa saran perlu diberikan untuk memperbaiki kelemahan-

kelemahan yang diidentifikasi melalui survei diatas, yaitu:

- 1) BPK perlu memberikan pemahaman yang mendalam tentang pemeriksaan kinerja kepada *auditee*, sehingga *auditee* menyadari dan memahami manfaat pemeriksaan kinerja bagi perbaikan operasional mereka.
- 2) BPK perlu meningkatkan kompetensi pemeriksa kinerja, khususnya dalam metodologi pemeriksaan maupun memahami proses bisnis *auditee*, agar dapat menemukan akar permasalahan. Sehingga diharapkan BPK mampu memberikan rekomendasi yang tepat sasaran, nyata, dapat ditindaklanjuti, dengan mempertimbangkan *cost and benefit* serta kemampuan entitas.
- 3) BPK perlu meningkatkan kemampuan komunikasi dan koordinasi antara pemeriksa dan *auditee*, khususnya dalam hal penentuan kriteria pemeriksaan, agar perbedaan persepsi dalam hal temuan pemeriksaan maupun rekomendasi dapat diminimalisasi.

Selain mengkaji seberapa besar dampak positif karena adanya pemeriksaan kinerja sektor publik, di masa depan mungkin perlu dilakukan penelitian/kajian lain yang menyoroti tentang efek samping dari pemeriksaan kinerja, misalnya, terkait pandangan entitas yang cenderung menjadi "kacamata kuda" (*narrowing vision*), *auditee* yang cenderung membangun dunia ilusi, atau audit yang lebih menekankan pada formalitas dan prosedural, (Morin, 2008; Lonsdale et al., 2011:200). Penelitian lanjutan diharapkan akan melengkapi gambaran yang lebih utuh atas fenomena baru berupa pemeriksaan kinerja beserta dampak-dampaknya kepada sektor publik, terutama di Indonesia.

UCAPAN TERIMA KASIH

Para penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada Dwi Sabardiana, Ikhtaria Syaziah, Denny Wahyu Sendjaja, Hery Wahyu Wibowo, G. Yorrie Rismanto Adi, Harpanto Guno Sabanu, Sandra Willia Gusman, Dwi Afriyanti, Ariesta Tohir Wijaya, dan Elina yang terlibat dalam survei ini, baik secara langsung maupun tidak langsung.

V. DAFTAR PUSTAKA

- Abd Manaf, N. A. (2010). *The Impact of Performance Audit: The New Zealand Experience (A thesis: submitted to the Victoria University of Wellington)*. University of Wellington. Retrieved from <http://researcharchive.vuw.ac.nz/xmlui/bitstream/handle/10063/1376/thesis.pdf?sequence=1>
- Andrianto, N. (2015). Nico Andrianto. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan*

Negara, 1(1), 43–65. Retrieved from <http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/article/download/21/16>

- Arini T. Soemohadiwidjojo. (2015). *Buku Panduan Praktis Menyusun KPI*. Yogyakarta: RAS.
- Dwiputrianti, S. (2011). Role of the Indonesian Supreme Audit Institution (BPK) in Financial Transparency and Performance Accountability. In *Innaugural international Workshop for Young Scholars in Public Policy and Administration Research*. Fujian, China: Xiamen University. Retrieved from https://www.academia.edu/607358/Role_of_the_Indonesian_Supreme_Audit_Institution_BPK_in_Financial_Transparency_and_Performance_Accountability
- Gay, L. R., & Diehl, P. L. (1992). *Research Methods for Business and Management* (berilustra). 2011: Macmillan Publishing Company.
- Harry Azhar Aziz. (2015). Audit dan Kesejahteraan Rakyat. Retrieved July 26, 2017, from <http://keuangan.co/audit-dan-kesejahteraan-rakyat/>
- Harun. (2009). *Reformasi akuntansi dan manajemen sektor publik di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat. Retrieved from https://books.google.co.id/books/about/Reformasi_akuntansi_dan_manajemen_sektor.html?id=6qLL_2FXLWwC&redir_esc=y
- Holbert, B. (2014). *Review of BPK's Performance Audit Methodology*. Jakarta.
- I Gusti Agung Rai. (2008). *Audit kinerja pada sektor publik: konsep, praktik, studi kasus*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Ijeoma, N. B., & Nwifo, C. I. (2015). Impediments Of The Audit Function In The Public Sector: A Critical Analysis Of The Constraints Of Auditor-General For The Federation Of Nigeria. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, III(1). Retrieved from <http://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2015/01/3140a.pdf>
- Intosai. (2013a). ISSAI 300, Fundamental Principles of Performance Audit ing. Vienna.
- Intosai. (2013b). ISSAI X: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions -making a difference to the lives of citizens. Vienna.
- Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins, & Tom Ling. (2011). *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Northampton: Edward Elgar Publishing Limited.
- Mamidu, I. A., Balogun, A., & Abilogun, O. T. (2015). Supreme Audit Institutions and Public Financial Accountability in Nigeria: Matters Arising. *Journal of Educational Research in Natural and Social Sciences (JERNASS)*, 1(1), 120–130. Retrieved from <http://jernass.org/index.php/online/article/view/13>
- Masood, A., & Lodhi, R. N. (2015). Factors Affecting

the Success of Government Audits: A Case Study of Pakistan. *Universal Journal of Management*, 3(2), 52–62. <https://doi.org/10.13189/UJM.2015.030202>

- Mudrajad Kuncoro. (2009). *Metode Riset Untuk Bisnis & Ekonomi: Bagaimana Meneliti dan Menulis Tesis? (Edisi 3)*. Jakarta: Erlangga.
- Nagy, S. (2015). 16 . Supreme Audit Institutions and New Aspects for Public Value Creation in Complex Adaptive Systems. Szeged, Hongaria: Doctoral School in Economics, University of Szeged. Retrieved from <http://www.eco.u-szeged.hu/download.php?docID=46208>.
- Neuman Lawrence, W. (2015). *Metodologi Penelitian Sosial: Pendekatan Kualitatif dan Kuantitatif* (7th ed.). Jakarta: PT. Indeks, Jakarta.
- Penny K. Lukito. (2014). *Membumikan Transparansi dan Akuntabilitas Kinerja Sektor Publik: Tantangan Berde (Indonesian Edition)*. Jakarta:

- PT Grasindo. Retrieved from <https://www.amazon.com/Membumikan-Transparansi-Akuntabilitas-Kinerja-Sektor/dp/6022514452>
- Raaum, R. B., & Morgan, S. L. (2009). *Performance auditing : a measurement approach*. New York City: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sumanto. (2014). *Statistika Deskriptif untuk Mahasiswa, Dosen dan Umum*. Yogyakarta: Center of Academic Publishing Service (CAPS).

Regulasi

- Undang-Undang Republik Indonesia. (2004). Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia. (2003). Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.