

KOMUNIKASI YANG EFEKTIF SEBAGAI UPAYA MEMINIMALKAN TEMUAN BERULANG PADA AUDIT SEKTOR PUBLIK

Brian Patria Ariaji, Sri Mulyani N. S., dan Nanny Dewi Tanzil

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjajaran

email: anbrianbri@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh efektivitas komunikasi audit terhadap temuan pemeriksaan berulang. Pendekatan penelitian dilaksanakan secara kuantitatif untuk membuktikan hipotesis bahwa terdapat pengaruh signifikan antara efektivitas komunikasi audit terhadap temuan pemeriksaan berulang. Studi kasus dilaksanakan pada jenis pemeriksaan bagi hasil migas atau *cost recovery audit* pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia dengan populasi seluruh auditor yang pernah melaksanakan pemeriksaan tersebut. Survei dilaksanakan menggunakan kuesioner kepada 34 auditor sebagai sampel yang telah teridentifikasi dan memenuhi persyaratan penelitian. Untuk menguji hipotesis penelitian digunakan teknik berbasis *Partial Least Square-Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* dengan hasil bahwa terdapat pengaruh signifikan antara efektivitas komunikasi audit terhadap temuan pemeriksaan berulang dan hubungan yang bersifat negatif. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa komunikasi yang efektif antara auditor dan *auditee* dapat secara signifikan menciptakan perbaikan yaitu berkurangnya jumlah temuan berulang. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, komunikasi audit yang efektif antara auditor dan *auditee* perlu diupayakan untuk meminimalkan dan mereduksi temuan berulang.

Kata kunci: efektivitas komunikasi, temuan berulang, audit

THE EFFECT OF THE EFFECTIVITY OF AUDIT COMMUNICATION TOWARD REPEATED AUDIT FINDINGS

Abstract

This study aimed to examine the effectiveness of audit communication has on the findings of repeated audits. The research approach was carried out quantitatively to prove the hypothesis that there was a significant effect between the effectiveness of audit communication on the findings of repeated examinations. The case study was carried out on the type of inspection for oil and gas revenue sharing or cost recovery audit at the Audit Board of the Republic of Indonesia with a population of all auditors who have carried out the audit. The survey was conducted using a questionnaire to 34 auditors as a sample identified and met the research requirements. Partial Least Square-Structural Equation Modeling (PLS-SEM)-based techniques were used to test the research hypothesis. There was a significant effect between the effectiveness of audit communication on the findings of repeated examinations and a negative relationship. This study indicates that effective communication between auditors and auditees can significantly create improvements, namely reducing the number of repeated findings. Based on the study results, effective audit communication between the auditor and the auditee needs to be pursued to minimize and reduce repetitive findings.

Keywords: communication effectiveness, repeated findings, audit

PENDAHULUAN

Komunikasi merupakan proses transmisi informasi. Definisi tersebut sesuai dengan makna komunikasi secara etimologis yaitu pemahaman bersama dari satu orang ke yang lainnya (Lunenburg, 2010). Makna komunikasi berkembang seperti pendapat Eadie dan Goret (2013) yang mengartikan komunikasi ke dalam lima ide berikut: komunikasi sebagai pembentuk opini publik; komunikasi sebagai penggunaan bahasa; komunikasi sebagai transmisi informasi; komunikasi sebagai pengembang hubungan; dan komunikasi sebagai penafsir, penerjemah, dan kritik terhadap budaya. Walaupun pengertiannya sangat luas, secara benang merah definisinya adalah proses transmisi informasi.

Berawal dari pengertian tersebut, untuk memahami komunikasi audit pada sektor publik perlu mengacu pengertian yang dinyatakan dalam standar yaitu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) Tahun 2017. Pada Kerangka Konseptual Pemeriksaan paragraf 59 dinyatakan bahwa komunikasi mencakup proses yang digunakan oleh BPK atau pemeriksa dalam pemerolehan data dan informasi dalam rangka pengumpulan bukti pemeriksaan dan penyampaian hasil pemeriksaan kepada pihak yang bertanggung jawab. Berdasarkan sumber-sumber di atas, komunikasi audit dapat disimpulkan sebagai proses transmisi informasi dari *auditee* ke auditor berupa penyediaan data/informasi serta dari auditor ke *auditee* berupa penyampaian hasil pemeriksaan.

Komunikasi audit harus efektif sesuai SPKN 2017 sehingga setiap auditor BPK RI harus mengupayakan agar komunikasi tepat sasaran. Untuk mendefinisikan komunikasi yang efektif dapat mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Lunenburg (2010). Komunikasi yang efektif merupakan proses transmisi dari *sender* kepada *receiver* melalui *medium* untuk kemudian menghasilkan *feedback* dari *receiver* kepada *sender*

kembali tanpa hambatan pada masing-masing komponen transmisi.

Gangguan pada salah satu komponen, misalnya tidak ada *feedback* dapat menyebabkan komunikasi menjadi kurang efektif. Jika pengertian ini diterapkan dalam kegiatan audit, masing-masing pihak yaitu auditor selaku *sender*, *auditee* selaku *receiver*, *medium* yang tertulis maupun lisan, serta *feedback* dari *auditee* ke auditor adalah komponen-komponen pembentuk efektifitas komunikasi audit. Masing-masing komponen harus bebas gangguan, dalam artian transmisi informasi harus benar-benar sampai dari auditor kepada *auditee* melalui media yang tepat dan harus kembali lagi ke auditor dalam bentuk *feedback*.

Dalam rangka mengukur efektivitas komunikasi audit pada audit sektor publik tentu saja tidak boleh menyimpang dari standar yang ada yaitu Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) 2017. Indikator-indikator yang diambil tidak lepas dari SPKN 2017 karena merupakan acuan baku bagi pelaksanaan audit Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Acuan yang pertama adalah ketentuan pada SPKN 2017 PSP 200 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Paragraf A20 yaitu kecukupan bukti didasarkan pada keyakinan pemeriksa bahwa bukti tersebut menghasilkan kesimpulan yang andal.

Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa indikator pertama efektivitas komunikasi audit tidak hanya terlihat dari lancarnya data/informasi diperoleh melainkan juga dari cukup tidaknya data yang diperoleh menghasilkan kesimpulan yang andal. Lebih jelasnya dua indikator pertama yaitu: diperolehnya data/informasi melalui komunikasi audit dan data/Informasi yang diperoleh cukup untuk menghasilkan kesimpulan yang andal. Indikator-indikator tersebut digunakan sebagai pengukur dimensi yang pertama yaitu komunikasi dalam memperoleh data dan informasi (Kerangka Konseptual Pemeriksaan paragraf

59). Indikator-indikator yang tepat untuk dimensi kedua mengacu pada SPKN 2017 PSP 100 Standar Umum Paragraf 25, yang menyatakan bahwa komunikasi menjamin hasil pemeriksaan dapat dimengerti dan ditindaklanjuti oleh pihak yang bertanggung jawab. Dengan demikian, indikator untuk dimensi yang kedua adalah *auditee* dapat memahami hasil pemeriksaan dan *auditee* dapat menindaklanjuti hasil pemeriksaan.

Komunikasi yang efektif sesuai dengan indikator-indikator di atas menjadi penting karena selama ini audit sektor publik dipertanyakan manfaat atau *outcome*-nya. Sejalan dengan standar INTOSAI P-12 tentang *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*, komunikasi audit yang efektif diperlukan untuk mendorong perbaikan dan mendukung perubahan yang baik pada sektor publik. Hal ini diungkapkan oleh Bourn (2007, p. 358) mengutip Lonsdale dan Whitehouse (2006) dalam *Conference of the American Evaluation Association* di Portland Oregon bahwa tidak semua orang percaya bahwa audit berkontribusi positif atau mempunyai efek apapun. Ketidakpercayaan ini terjadi karena terdapat fenomena temuan berulang pada laporan hasil audit (Bourn, 2007, p. 1). Bourn (2007, p. 25) memberikan contoh pada tahun 2000, *the Committee of Public Accounts* menghasilkan laporan yang menggambarkan banyak permasalahan yang berulang-ulang dari tahun 1999 terkait pengenalan sistem informasi baru pada pemerintah Inggris.

Fenomena yang ditemui Bourn di UK juga dijumpai di Indonesia pada pemeriksaan BPK RI yaitu pada pemeriksaan bagi hasil migas/*cost recovery audit*. Pada Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Pemeriksaan Bagi Hasil Migas dari tahun 2012 sampai dengan 2018, fenomena temuan berulang banyak dimuat dengan nilai yang signifikan. Berdasarkan pengelompokan atas temuan-temuan sejenis, diketahui 15 kategori temuan

berulang yang sering muncul pada LHP BPK RI seperti pada Tabel 1.

Jenis pemeriksaan ini perlu disoroti karena merupakan salah satu jenis pemeriksaan yang signifikan di BPK RI Berdasarkan data Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) Tahun 2014 sampai dengan 2018 diketahui bahwa rata-rata nilai temuan audit *cost recovery* senilai Rp 6.513.314.050.000,00 menyumbang 40,81% dari total rata-rata nilai temuan pemeriksaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan badan lainnya sebesar Rp19.310.117.520.000,00. Sementara itu, jika dibandingkan dengan total rata-rata nilai temuan oleh BPK RI selama Tahun 2014 sampai dengan 2018 senilai Rp38.660.090.530.000,00; rata-rata nilai temuan audit *cost recovery* sebesar Rp6.513.314.050.000,00 menyumbang 18,52%. Nilai temuan audit *cost recovery* tersebut sangat signifikan karena hanya dihasilkan melalui 32 dari total 7.015 pemeriksaan BPK RI dalam rentang waktu 5 tahun terakhir.

Fenomena temuan berulang pada pemeriksaan Bagi Hasil Migas harus menjadi perhatian karena berdasarkan Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kepatuhan BPK RI Tahun 2018, hal tersebut harus dinyatakan sebagai temuan berulang pada LHP BPK RI dan menjadi pertimbangan terhadap kesimpulan pemeriksaan kepatuhan periode berjalan. Selain itu, fenomena-fenomena temuan berulang yang telah disebutkan di atas dapat menjadi gambaran tidak adanya perbaikan pada tata kelola pemerintahan sehingga permasalahan selalu muncul dan berulang.

Keresahan pada kurangnya manfaat auditor sektor publik dan fenomena temuan berulang inilah yang mendasari Bourn (2007, p. 1) mengungkapkan sebuah konsep yang menjadi teori sebagai landasan dalam penelitian ini yaitu bahwa audit sektor publik dapat menjadi *value for money* dengan argumen bahwa audit sektor publik

Tabel 1

Daftar Temuan Berulang Pemeriksaan Bagi Hasil Migas (Cost Recovery Audit)

No	Kategori Temuan Berulang	Nilai (USD)
1	Pembebanan biaya-biaya administrasi yang dilarang oleh PP 79 Tahun 2010	2,772,107,344.64
2	Klaim <i>Investment Credit</i> tidak sesuai ketentuan	347,426,684.17
3	Kekurangan bayar Pajak oleh KKKS	301,679,867.78
4	Pembebanan <i>Salary</i> dan <i>Benefit</i> Tenaga Kerja Asing Melebihi Ketentuan pada PTK 018 dan PMK 258	159,823,786.21
5	Biaya Depresiasi Aset mendahului Persetujuan <i>Placed into Services</i>	157,356,365.08
6	Keterlambatan atas pelaksanaan proyek/pekerjaan	80,444,365.66
7	Realisasi biaya proyek melebihi 110% dari nilai anggaran pada AFE dan melebihi nilai persetujuan closed out AFE.	73,710,234.02
8	Pembebanan biaya dari <i>Home Office Overhead</i> dan <i>Direct Charges</i> tidak sesuai ketentuan	25,723,221.41
9	Kekurangan penerimaan atas jaminan pelaksanaan pekerjaan	11,665,118.80
10	Pembebanan pembelian aset tanpa kapitalisasi	9,245,499.91
11	Pelaksanaan perubahan lingkup pekerjaan kontrak tidak sesuai ketentuan	2,922,699.08
12	Pembebanan PPN yang ditolak dan tidak sesuai Peraturan ke dalam <i>cost recovery</i>	2,500,099.39
13	Kesalahan pengenaan <i>daily rate</i> atas sewa harian rig untuk pengeboran	1,311,228.67
14	<i>Volume loss fuel</i> melebihi batas toleransi	588,397.00
15	Kelebihan pembayaran atas konsumsi <i>fuel</i> pada kapal	51,010.11

Sumber: LHP BPK RI atas Pemeriksaan untuk TB 2012-2017

tidak lagi bertindak secara tradisional yang hanya mencari kesalahan atau mendeteksi ketidakpatuhan saja tetapi juga berperan sebagai pembina dan penasihat (*coach* dan *mentor*):

And the argument of this book is that by analysing and encouraging the successes of public administration, the auditor can act as coach and mentor rather than critic and nark; and his recommendations can thus help his public sector clients to succeed in the future rather than simply criticising them for failure in the past.

Konsep auditor sebagai *coach* dan *mentor* ini sesuai dengan standar audit internasional yang tertuang pada INTOSAI P-12 tentang *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difeference to the lives of citizens* yang menyatakan bahwa auditor sektor publik seharusnya mendorong perbaikan dan mendukung perubahan yang baik pada sektor publik. Dalam hal ini, jelas sekali bahwa secara konsep dan secara standar, auditor sektor publik harus memiliki nilai manfaat sebagai agen perbaikan dan perubahan yang diwujudkan dengan fungsi *advisory* (*coach* dan *mentor*).

Fungsi *advisory* perlu diwujudkan untuk menciptakan perbaikan melalui upaya meminimalkan temuan pemeriksaan berulang. Bourn (2007, p. 57) menyebutkan bahwa fungsi *advisory* dapat diupayakan melalui salah satu kualitas dan karakter dasar auditor yaitu komunikasi audit. Pendapat Bourn ini sejalan dengan standar audit baik internasional maupun nasional. ISSAI 100 dan SPKN 2017 sama-sama menetapkan komunikasi yang efektif sebagai prinsip-prinsip umum (*general principles*) dalam audit sektor publik. Prinsip umum adalah ketentuan yang harus dipahami dan ditaati serta harus menjadi bahan pertimbangan dalam memulai dan melaksanakan audit. Atas dasar inilah, efektivitas komunikasi audit adalah faktor yang harus diukur untuk mendukung kesimpulan yang valid terkait pertanyaan penelitian ini bahwa sudah cukup efektifkah auditor dalam berkomunikasi mengingat masih adanya fenomena temuan berulang.

Berdasarkan teori Bourn (2007), untuk mengatasi temuan-temuan berulang, auditor perlu mengembangkan komunikasi yang efektif. Perlunya komunikasi yang efektif tak lepas agar tujuan pemeriksaan dapat tercapai. Greenbaum (1974) menyatakan tujuan dari komunikasi yang efektif adalah untuk membantu pencapaian tujuan organisasi. Tujuan pemeriksaan BPK RI dinyatakan dengan jelas pada tujuan strategis pada Renstra BPK RI (2016-2020) yaitu mengutamakan aspek manfaat atas hasil pemeriksaan. Aspek manfaat ini tercermin dari perbaikan sehingga tidak lagi terdapat temuan pemeriksaan yang berulang. Hal ini dapat tidak tercapai karena selama ini permasalahan yang terjadi adalah pihak *auditee* secara umum kurang memahami hasil audit.

Sesuai penelitian Houghton *et al.* (2010), *users* enggan untuk membaca informasi berdasarkan hasil audit. Hal tersebut dapat berakibat pada kesalahpahaman dalam

membaca hasil audit. Lebih jauh lagi, hal tersebut dapat berujung pada perilaku *auditee* yang kurang menaruh perhatian atau salah melakukan perbaikan. Atas kesalahpahaman ini, perbaikan menjadi tidak tepat sasaran sehingga kesalahan tata kelola di pemerintahan dapat terus terjadi. Untuk mengatasi perilaku *auditee* yang cenderung mengulang kesalahan yang sama, auditor perlu mengupayakan komunikasi dan *human relation* untuk mengubah sikap, pandangan, atau perilaku *auditee* (Badjuri, 2008). Di sinilah komunikasi harus diupayakan agar efektif sehingga dapat mencegah temuan berulang, karena komunikasi yang tidak baik adalah salah satu faktor yang dapat menyebabkan terjadinya temuan berulang (Kusuma, 2014; Isminarsih, 2017; Nunu *et al.*, 2017).

Dalam penelitian Kusuma (2014) dijelaskan bahwa komunikasi yang tidak baik antartim pemeriksaan dapat menyebabkan perbedaan pola pandang terhadap permasalahan yang dihadapi dalam pemeriksaan. Walaupun komunikasi yang dilaksanakan sudah cukup untuk memperoleh data/informasi, namun hal ini dapat memunculkan kesimpulan berbeda untuk permasalahan yang sama. Akibatnya, *auditee* kebingungan untuk memahami hasil pemeriksaan BPK RI. Apabila kondisi ini terjadi, *auditee* akan kesulitan untuk menindaklanjuti dalam rangka memperbaiki permasalahan.

Hasil penelitian Isminarsih (2017) melengkapi penelitian Kusuma (2014) yang hanya melihat penyebab terjadinya temuan berulang karena kurangnya komunikasi internal antartim. Isminarsih (2017) menyatakan faktor komunikasi eksternal dengan *auditee* juga diidentifikasi sebagai bagian dari faktor penyebab. Selanjutnya, Nunu *et al.* (2017) melakukan identifikasi atas faktor komunikasi eksternal ini dan lebih menekankan kepada faktor komunikasi yang tidak efektif antara auditor dengan

auditee. Bentuk komunikasi yang kaku dinyatakan oleh Nunu *et al.* (2017) sebagai penyebab terjadinya temuan berulang. Bentuk komunikasi kaku yang disebutkan Nunu *et al.* (2017) hanya dilakukan setelah selesai pemeriksaan berupa permintaan tanggapan *auditee* melalui konsep hasil pemeriksaan. Komunikasi yang kaku dapat mengakibatkan auditor tidak memperoleh data/informasi yang cukup untuk menyimpulkan permasalahan secara andal. Selain itu, melalui komunikasi yang kaku dapat menimbulkan potensi tidak tersampainya inti permasalahan kepada *auditee*. Akibatnya, *auditee* kesulitan memahami dan menindaklanjuti permasalahan yang diungkapkan auditor.

Berdasarkan kajian pustaka yang telah dilakukan, terdapat hubungan yang erat antara efektivitas komunikasi audit dan temuan pemeriksaan berulang. Atas dasar hal tersebut, dapat disimpulkan hipotesis bahwa terdapat pengaruh signifikan antara efektivitas komunikasi audit terhadap adanya temuan berulang. Penelitian ini dapat menjawab signifikan atau tidaknya komunikasi yang efektif dalam upaya meminimalkan temuan pemeriksaan berulang pada audit sektor publik. Berdasarkan hasil penelitian ini, diharapkan memberikan sumbangsih pada perbaikan tata kelola sektor publik dan pengembangan keilmuan.

METODE

Penelitian ini bersifat studi kausal dengan tingkat intervensi peneliti minimum serta berbentuk *noncontrived setting*. Strategi penelitian bersifat studi kasus dengan bentuk survei atas individu-individu auditor yang pernah melakukan pemeriksaan bagi hasil migas (*cost recovery audit*).

Metode pengumpulan data dengan cara penyebaran kuesioner atas sampel yang dilakukan secara *judgement sampling* karena terdapat kebijakan mutasi pada BPK RI sehingga terdapat keterbatasan dalam melacak keberadaan auditor-auditor

tersebut. Hal ini sesuai petunjuk dari Ghazali (2013) yang menyatakan bahwa *judgement sampling* digunakan ketika jumlah orang terbatas atau kategori orang yang dicari informasinya terbatas. Secara *judgment*, sampel yang dipilih adalah auditor-auditor yang pernah memeriksa Penerimaan Bagi Hasil (PBH) Migas pada rentang waktu 7 tahun terakhir (2014 sampai dengan 2020) dan memiliki pengalaman audit di sektor hulu migas lebih dari setahun dengan tujuan agar lebih relevan dengan kondisi terkini mengenai temuan berulang di pemeriksaan PBH Migas. Sampel pemeriksa yang teridentifikasi sejumlah 34 orang baik auditor pada unit kerja yang melaksanakan audit bagi hasil migas maupun auditor yang sudah mutasi ke unit kerja lain.

Variabel-variabel dalam penelitian ini diukur melalui indikator-indikator yang ada pada dimensi-dimensi variabel. Secara lebih jelas, operasionalisasi variabel dapat dilihat pada Tabel 2. Berdasarkan Tabel 2, variabel X dan Y diukur dengan skala ordinal. Pertanyaan-pertanyaan pada kuesioner didesain berdasarkan dua jenis skala tersebut yang dapat dijelaskan sebagai berikut.

Pertama, skala ordinal dengan pendekatan pilihan jawaban interval. Pertanyaan didesain dengan lima pilihan jawaban berupa rentang interval yaitu pilihan (a) 0-20%, (b) 20-40%, (c) 40-60%, (d) 60-80%, dan (e) 80-100%. Pilihan jawaban pada dasarnya bersifat ordinal karena tidak dapat dibedakan perbedaan nilai antara satu pilihan jawaban dengan yang lainnya. Sebagai contoh, untuk pilihan (a) 0-20% tidak dapat dipastikan nilai kuantitatifnya sehingga jarak dengan pilihan jawaban lainnya tidak dapat ditentukan. Untuk kemudahan pengolahan data, skala ini akan ditransformasikan menjadi skala likert dengan 5 *anchor*.

Kedua, skala ordinal dengan pertanyaan kasus. Pertanyaan didesain dengan lima pilihan jawaban yang tidak dapat dibedakan perbedaan nilai antara satu pilihan jawaban

Tabel 2
Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator	No. Kuesioner	Skala
Efektivitas Komunikasi Audit (X) <i>Acuan: SPKN</i>	1. Komunikasi atas proses pemerolehan data dan informasi	a. Diperolehnya data/informasi melalui komunikasi audit (I ₁ X)	1,2	Ordinal
		b. Data/Informasi yang diperoleh cukup untuk menghasilkan kesimpulan yang andal (I ₂ X)	3	Ordinal
	2. Komunikasi atas penyampaian hasil pemeriksaan	a. <i>Auditee</i> dapat memahami hasil pemeriksaan (I ₃ X)	4	Ordinal
b. <i>Auditee</i> dapat menindaklanjuti hasil pemeriksaan (I ₄ X)		5	Ordinal	
Temuan Pemeriksaan Berulang (Y) <i>Acuan: IHPS Tahun 2014 s.d. 2018</i>	Kuantitas temuan pemeriksaan berulang	Frekuensi ditemukannya temuan-temuan dengan topik yang sama dengan kategori sesuai pada tabel 1 dalam waktu 2 tahun (IY)	6	Ordinal

dengan yang lainnya. Namun demikian, satu pilihan jawaban dapat dipastikan lebih tinggi dari jawaban lainnya. Atas dasar inilah, data bersifat skala ordinal. Untuk menghindarkan bias, mula-mula responden akan disajikan suatu kasus yang lebih bersifat teknis, lalu diminta untuk memilih reaksi persetujuan atas pernyataan pada kasus tersebut. Jenis pertanyaan ini mengadopsi skala likert dengan 5 *anchor*. Skor tertinggi adalah pilihan jawaban “sangat setuju” untuk pernyataan positif dan “sangat tidak setuju” untuk pernyataan negatif.

Pada desain kuesioner ini, pertanyaan kasus dilakukan demi menghindari bias karena responden akan cenderung untuk setuju dengan pernyataan yang positif dan tidak setuju untuk pernyataan negatif. Dengan disajikannya suatu kasus bersifat teknis, responden membutuhkan analisis lebih

dalam pada setiap pertanyaan. Sementara itu, terdapat pula pendekatan interval sehingga responden akan diuji dengan pilihan jawaban yang lebih aktual.

Sebelum dilakukan analisis data, penelitian ini akan mengadopsi uji kualitas data berdasarkan Ghazali (2013) yaitu dengan uji korelasi *bivariate* untuk validitas kuesioner dan uji konsistensi internal melalui *Cronbach Alpha*. Setelah data teruji secara kualitas, analisis data dilakukan dengan cara statistik deskriptif. Hal ini dilakukan untuk menjelaskan karakteristik variabel yang diteliti pada responden. Melalui statistik deskriptif diperoleh gambaran umum mengenai efektivitas komunikasi auditor serta temuan berulang yang diukur berdasarkan jawaban dari auditor-auditor yang pernah memeriksa terkait perhitungan bagi hasil minyak dan gas bumi di BPK RI.

Untuk menganalisis data digunakan dengan pendekatan *variance-based partial least square technique* (PLS-SEM). Teknik ini merupakan generasi kedua untuk metode analisis *multivariate* atau *multiple variables*. Dalam 20 tahun terakhir, peneliti-peneliti yang semakin banyak yang beralih untuk menggunakan *second-generation techniques* seperti PLS-SEM, CB-SEM, *confirmatory factor analysis* untuk mengatasi kelemahan dari *first-generation methods* seperti *logistic regression, multiple regression, dll* (Hair *et al.*, 2014). Kelemahan-kelemahan tersebut diatasi sebagaimana disebutkan Chin (1998) dalam Hair *et al.* (2014) karena dapat mengukur secara tidak langsung indikator variabel dan menghitung eror pada variabel yang diteliti. Teknik SEM yang dipilih adalah PLS-SEM karena penelitian ini lebih bersifat *exploratory* yaitu tidak banyak pengetahuan mengenai hubungan antarvariabel. Selain itu, Hair *et al.* (2014) menyatakan bahwa teknik ini tidak membutuhkan asumsi normalitas data dan tidak memerlukan ukuran sampel yang besar. Tidak perlunya asumsi normalitas data dan ukuran sampel besar merupakan, “*the most prominent justifications for using PLS-SEM.*” (Hair, Hult *et al.*, 2014). Justifikasi ini juga sesuai dengan jenis penelitian ini karena jumlah sampel yang terbatas yaitu responden sejumlah 34 orang auditor pada pemeriksaan sektor hulu migas. Teknik PLS-SEM dilakukan berdasarkan *model spesification* atas dua komponen model yaitu *outer models* dan *inner models*.

Outer models disebut juga sebagai model pengukuran yang menghubungkan variabel laten dengan indikatornya. Hubungannya dapat berbentuk reflektif maupun formatif. Berdasarkan Hair *et al.* (2014), hubungan reflektif artinya hubungan sebab akibat yang arahnya dari konstruk kepada pengukuran-pengukurannya/indikator-indikatornya, dan sebaliknya hubungan formatif didasarkan asumsi bahwa indikator-indikator adalah penyebab dari konstruk. Pada penelitian ini,

hubungan pada semua variabel baik eksogen/independen maupun endogen/dependen bersifat reflektif karena indikator-indikator yang ditetapkan merupakan manifestasi atas variabel-variabel pada penelitian ini.

Pengujian *outer models* empat hal. *Pertama, indicator reliabilty* untuk mengevaluasi kehandalan indikator dalam menjelaskan variabel latennya; dengan *rule of thumb* nilai *outer loading*-nya minimal 0,70. *Kedua, composite reliability* untuk mengevaluasi reliabilitas konsistensi internal atas pengukuran konstruk. Nilai reliabilitas 0,6 sampai dengan 0,7 adalah nilai yang diterima di penelitian *exploratory*. *Ketiga, uji validitas yaitu convergent validity* dengan mengevaluasi *average variance extracted* (AVE) minimal 0,50. *Keempat, discriminant validity* dengan metode *Fornel and Larcker criterion* yaitu AVE setiap konstruk harus lebih tinggi dari korelasi kuadrat tertinggi dengan konstruk lainnya. Untuk *discriminant validity* dapat juga diukur dengan ketentuan bahwa *loadings* dari setiap indikator pada konstraknya lebih tinggi dari *cross loadings* pada konstruk lainnya.

Inner models disebut juga sebagai model struktural yang menghubungkan variabel laten yang satu dengan yang lain berdasarkan teori yang mendasarinya. Arah hubungannya yaitu variabel eksogen dengan anak panah menuju variabel endogen. Variabel independen pada penelitian ini menjadi variabel eksogen atau penyebab yaitu efektivitas komunikasi audit (X). Sedangkan variabel dependen pada penelitian ini menjadi variabel endogen yaitu temuan pemeriksaan berulang (Y).

Pengujian *inner models* adalah pengujian hipotesis meliputi tiga hal. *Pertama, Coefficient of Determination (R²)* untuk mengukur akurasi prediktif model serta merupakan representasi efek kombinasi variabel eksogen pada variabel endogen. *Kedua, Path Coeficients* untuk menunjukkan hubungan hipotetif antarkonstruk. Nilai

bervariasi mulai -1 sampai dengan +1, dengan nilai mendekati +1 menunjukkan hubungan kuat yang positif. Ketiga, *Effect size (f²)* dengan cara mengurangi salah satu konstruk eksogen kemudian mengukur R²-nya. Nilai f² dapat diperoleh melalui formula; apabila hasilnya 0,02 menunjukkan *small effects*; 0,15 menunjukkan *medium effects*; serta 0,35 menunjukkan *large effects*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data primer yang diperoleh lewat kuesioner perlu diuji kualitas datanya. Pada penelitian ini dilakukan dua jenis uji yaitu uji validitas dan reliabilitas (Ghozali, 2013). Uji validitas dilakukan terkait kuesioner untuk memastikan kemampuan instrumen mengukur yang hendak diukur. Pada uji ini, digunakan korelasi bivariat melalui *software SPSS* dengan tingkat keyakinan 95% ($\alpha = 5\%$) untuk menghitung nilai *r*. Berdasarkan hasil analisis melalui *Pearson Correlation*, nilai r_{hitung} dibandingkan dengan nilai r_{tabel} yaitu 0,3388 (tingkat signifikansi untuk uji dua arah 0,05; $df = 34-2$). Untuk setiap $r_{hitung} > 0,3388$, item dinyatakan valid. Hasil pengujian disajikan pada Tabel 3.

Uji reliabilitas dilakukan terkait data yaitu menguji konsistensi atas jawaban responden. Dalam penelitian, dibutuhkan data-data kredibel yang artinya tidak dijawab secara asal sehingga digunakan uji *Cronbach Alpha* untuk mengukur kehandalan data kuesioner. Standar yang digunakan Nunnally tahun 1994 adalah 0,70 untuk skala konsistensi internal yang baik (Ghozali, 2013). Hasil uji melalui *software SPSS* menunjukkan semua

variabel lolos uji kehandalan yaitu variabel X senilai 0,734 dan Y senilai 1,000.

Deskripsi statistik atas hasil kuesioner diperlukan untuk memperoleh gambaran umum mengenai variabel-variabel yang diteliti. Berdasarkan rata-rata dari data kuesioner, akan dikelompokkan dalam lima kategori berdasarkan rumus berikut.

$$\text{Rentang Skor Kategori} = \frac{\text{Skor Maksimum} - \text{Skor Minimum}}{\text{Jumlah Kategori}}$$

Dengan skor rata-rata minimum adalah satu dan skor maksimum adalah lima, diperoleh rentang skor kategori 0,8 sesuai rumus di atas. Dengan demikian, penilaian gambaran umum untuk masing-masing variabel dan indikator variabel akan dilakukan berdasarkan pengelompokan kategori *mean/rata-rata* dengan rentang per kategori adalah 0,8. Tabel 4 menyajikan standar kategorisasi data yang digunakan dalam penelitian ini. Berdasarkan analisis deskriptif pada masing-masing indikator diketahui hasilnya pada Tabel 5.

Tabel 5 menunjukkan bahwa kriteria masing-masing indikator variabel bervariasi mulai dari kurang baik, cukup baik, baik, dan sangat baik. Selanjutnya, dilakukan analisis deskriptif pada variabelnya dengan hasil dapat dilihat pada Tabel 6.

Berdasarkan analisis deskriptif dalam Tabel 6, diketahui bahwa dalam menjalankan audit, rata-rata responden sudah baik dalam melaksanakan komunikasi audit yang efektif. Untuk variabel temuan pemeriksaan berulang, ukurannya terhitung rendah. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor secara

Tabel 3
Hasil Uji Validitas Kuesioner

No	Variabel	Item Pertanyaan Valid	Item Pertanyaan Tidak Valid
1	Komunikasi Audit (X)	2,3,4,5	1
2	Temuan Pemeriksaan Berulang (Y)	6	N/A

Tabel 4
Kriteria Kategori Data

No.	Rentang Skor	Kriteria
1	1,00 s.d. 1,79	Tidak Baik/Sangat Rendah
2	1,80 s.d. 2,59	Kurang Baik/Rendah
3	2,60 s.d. 3,39	Cukup/Sedang
4	3,40 s.d. 4,19	Baik/Tinggi
5	4,20 s.d. 5,00	Sangat Baik/Sangat Tinggi

Tabel 5
Analisis Deskriptif per Indikator Variabel

No.	Variabel	Skor Rata-rata	Kriteria
1	Diperolehnya data/informasi melalui komunikasi audit ($I_1 X$)	4,32	Sangat Baik
2	Data/Informasi yang diperoleh cukup untuk menghasilkan kesimpulan yang andal ($I_2 X$)	2,82	Cukup Baik
3	Auditee dapat memahami hasil pemeriksaan ($I_3 X$)	3,09	Cukup Baik
4	Auditee dapat menindaklanjuti hasil pemeriksaan ($I_4 X$)	3,47	Baik

Tabel 6
Analisis Deskriptif per Variabel

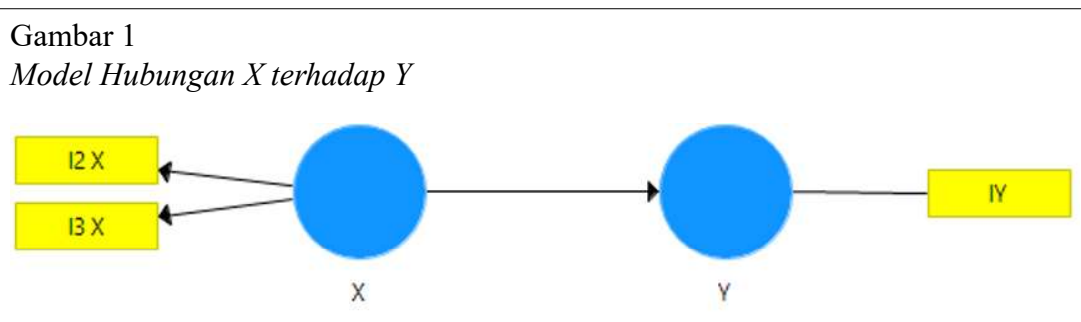
No.	Variabel	Jumlah Skor	Skor Rata-rata	Kriteria
1	Efektivitas Komunikasi Audit (X)	466	3,43	Baik
2	Temuan Pemeriksaan Berulang (Y)	87	2,56	Rendah

output personal tidak banyak menemukan temuan berulang pada pemeriksaan.

Berdasarkan hasil pengolahan data melalui *software* SmartPLS diketahui bahwa konstruk model hubungan yang reliabel

dengan *outer loadings* di bawah di atas 0,70 (Gambar 1).

Uji *outer* model dilakukan untuk menetapkan kehandalan dan validitas variabel laten dengan hasil sebagai berikut.



Pertama, Indicator Reliability. Hasil *outer loadings* menunjukkan nilai untuk indikator I_2 X sebesar 0,885; indikator I_3 X sebesar 0,890; dan indikator IY sebesar 1,000. Ketiga nilai tersebut telah memenuhi standar kehandalan yaitu di atas 0,700. *Kedua, Internal Consistency Reliability/Composite Reliability.* Hasil dari uji konsistensi untuk variabel X sebesar 0,881 dan Y sebesar 1,000. Kedua variabel tersebut telah memenuhi standar kehandalan yaitu di atas 0,700. *Ketiga, Convergent Validity.* Hasil AVE menunjukkan nilai untuk variabel X sebesar 0,787 dan Y sebesar 1,000. Kedua variabel tersebut telah memenuhi standar validitas yaitu di atas 0,500. *Keempat, Discriminant Validity.* Hasil kriteria *Fornell-Larcker* menunjukkan nilai akar kuadrat AVE untuk variabel X sebesar 0,887 dan Y sebesar 1,00. Kedua variabel tersebut telah memenuhi standar validitas yaitu lebih tinggi dari nilai korelasi (*path coefficient*) X terhadap Y yaitu -0,344. *Discriminant Validity* juga dapat dievaluasi melalui *cross loading* yang hasilnya dapat dilihat pada Tabel 7.

Tabel 7
Cross Loading X terhadap Y

	X	Y
I_2 X	0.885	-0.302
I_3 X	0.890	-0.308
IY	-0.344	1.000

Kedua variabel telah memenuhi standar validitas yaitu *cross loading* indikator X menunjukkan nilai yang lebih besar terhadap X dibandingkan Y, serta indikator Y menunjukkan nilai yang lebih besar terhadap Y dibandingkan X.

Uji *inner model* dilakukan dengan hasil sebagai berikut. *Pertama, Coefficient of Determination (R^2).* Hasil perhitungan R^2 menunjukkan nilai sebesar 0,1184 terhadap variabel laten endogen. Artinya; variabel X menjelaskan 11,84% dari varians atas

temuan pemeriksaan berulang. Sisanya; sebesar 88,16% merupakan kontribusi variabel lain di luar model. *Kedua, Inner Model Path Coefficient* Hasil perhitungan *path coefficient* menunjukkan nilai sebesar -0,344. Artinya; bahwa variabel X memiliki efek negatif sebesar 0,344 terhadap variabel Y. Berdasarkan perhitungan f^2 diketahui bahwa hubungan X terhadap Y menunjukkan *small effect* karena bernilai 0,134 ($<0,15$). Walaupun demikian besarnya efek tersebut masih jauh di atas batas bawah *small effect* yaitu 0,02. *Ketiga, Structural Path Significance in Bootstrapping.* Prosedur bootstrapping dilakukan untuk memperoleh *T-statistic* dalam rangka menunjukkan signifikansi. Hasilnya diperoleh nilai t_{hitung} sebesar 2,128 yang lebih besar dari t_{tabel} yaitu 2,036 (α 0,05; df 32). Kesimpulannya, variabel X berpengaruh signifikan terhadap variabel Y.

Dari prosedur *bootstrapping two tail* dihasilkan *t-statistic* (2,128) lebih besar dari t_{tabel} (2,036) pada tingkat kekeliruan 5% (α = 0,05) dan derajat kebebasan 32 ($n-2 = 34-2$). Dengan demikian, H_0 ditolak dan H_1 diterima sehingga terbukti bahwa terdapat pengaruh signifikan antara efektivitas komunikasi audit terhadap adanya temuan pemeriksaan berulang. Berdasarkan R^2 ; diketahui bahwa efektivitas komunikasi audit menjadi faktor yang mempengaruhi temuan berulang sebesar 11,84% sedangkan sisanya sebesar 88,16% merupakan faktor lain di luar model. Selain itu, berdasarkan perhitungan *path coefficient* menunjukkan hubungan yang negatif sebesar -0,344 sehingga dapat dikatakan bahwa semakin baik efektivitas komunikasi audit mempengaruhi berkurangnya jumlah temuan pemeriksaan berulang.

Hasil pengujian hipotesis mendukung penelitian sebelumnya (Isminarsih, 2017; Kusuma, 2014; Nunu *et al.*, 2017) dan teori yang ada (Bourn, 2007, p. 1) bahwa efektivitas komunikasi audit mempengaruhi adanya temuan pemeriksaan berulang dan

berhubungan negatif. Berdasarkan kajian literatur sebelumnya, efektivitas komunikasi dapat membantu pencapaian tujuan organisasi (Greenbaum, 1974). Dengan demikian komunikasi audit yang efektif terbukti mampu membantu tujuan organisasi BPK RI dalam mengutamakan aspek manfaat hasil pemeriksaan sebagaimana tercantum dalam Renstra BPK RI (2016-2020).

Hasil penelitian ini juga mendukung Houghton *et al.* (2010) yang menyatakan bahwa *auditee* yang enggan membaca hasil pemeriksaan mengakibatkan kesalahpahaman dan kurangnya perhatian dalam upaya perbaikan. Untuk itulah komunikasi audit perlu diefektifkan untuk memberikan pemahaman yang efektif kepada *auditee* terutama terkait hasil pemeriksaan. Hal tersebut terbukti karena jumlah temuan pemeriksaan berulang berbanding terbalik dengan tingkat efektivitas komunikasi audit.

Terbuktinya hipotesis ini sejalan dengan pernyataan bahwa komunikasi audit berguna untuk mengubah sikap, pandangan, dan perilaku *auditee* (Badjuri, 2008) dan mendukung fungsi *advisory* auditor (Bourn, 2007). Efektivitas komunikasi audit terbukti dapat membantu *auditee* dalam memahami dan menindaklanjuti hasil pemeriksaan untuk mendorong perbaikan melalui upaya meminimalkan temuan berulang.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, hasilnya bahwa efektivitas komunikasi audit berpengaruh negatif secara signifikan terhadap temuan pemeriksaan berulang. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin baik efektivitas komunikasi audit dapat mempengaruhi semakin berkurangnya temuan berulang. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa komunikasi yang efektif oleh auditor mampu mereduksi temuan berulang secara signifikan.

Dengan adanya hasil penelitian ini, menambah kontribusi terhadap pengembangan ilmu audit terutama pada tema yang kurang banyak digali yaitu temuan pemeriksaan berulang. Selama ini penelitian pada audit sektor publik secara umum menggali tema pada output audit dengan parameter berupa banyaknya temuan pemeriksaan. Adanya perluasan tema pada temuan pemeriksaan berulang dapat menambah pengembangan ilmu pada sisi *outcome* audit sektor publik. Selain itu, secara praktis, efektivitas komunikasi audit sebagai faktor yang dapat berkontribusi pada pencegahan temuan pemeriksaan berulang perlu dipraktikkan oleh auditor secara konsisten sehingga dapat mendorong perbaikan pada tata kelola sektor publik yaitu meminimalkan/mereduksi temuan pemeriksaan berulang.

DAFTAR PUSTAKA

- Badjuri, A. (2008). Pendekatan psikologi dan komunikasi audit dalam mendukung penugasan profesional audit. *Fokus Ekonomi*, 7(3), 164-172. <https://www.unisbank.ac.id/ojs/index.php/fe2/article/view/1651>
- Bourn, Sir J. (2007). *Public sector accounting: Is it value for money?* John Wiley & Sons Ltd.
- Eadie, W. F., & Goret, R. (2013). Theories and model of communication: Foundations and heritage. *Handbooks of Communication Science*, 1(2).
- Ghozali, I. (2013). *Desain penelitian kuantitatif dan kualitatif untuk akuntansi, bisnis dan ilmu sosial lainnya*. Yoga Pratama.
- Greenbaum, H. H. (1974). The audit of organizational communication. *The Academy of Management Journal*, 17(4), 739-754. <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/255650>

- Houghton, K. A., Jubb, C., Kend, M., & Ng, J. (2010). *The future of audit: Keeping capital markets efficient*. ANU E Press.
- Lonsdale, J., & Whitehouse, M. (2006). Adding value? Measuring the impact of performance audit work in the education and social welfare fields. Dalam *American Evaluation Association conference, Portland, OR, November*.
- Lunenborg, F. C. (2010). Communication: The process, barriers, and improving effectiveness. *Schooling*, 1(1), 1-11.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., & Kuppelweiser, V. G. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM): An emerging tool in business research. *European Business Review*, 16(2), 106-121.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications, Inc.
- Isminarsih, P., & Haryadi, B. (2015). *Temuan berulang dan tindak lanjut hasil pemeriksaan (Studi pada Inspektorat Kabupaten X)*. Program Studi Magister Akuntansi. Universitas Trunojoyo Madura.
- Kusuma, W. A. (2014). *Dinamika hubungan inspektorat dengan obyek pemeriksaan dalam penanganan temuan pemeriksaan yang berulang tahun 2010-2013 (Studi kasus pada Inspektorat Kabupaten Bojonegoro)* (Tesis tidak diterbitkan). Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Nunu, I., Sondakh, J. J., & Pontoh, W. (2017). Faktor-faktor penyebab terjadinya temuan berulang atas pemeriksaan oleh Inspektorat Kota Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "Goodwill"*, 8(1), 32-42. <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15307>.